

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Přechod podnikání z osoby samostatně výdělečně činné na společnost s ručením omezeným a
jeho vliv na daň z příjmů

Transation of Business from a Self-employed to a Limited Liability Company and its Impact
on Income Tax

Student:

Bc. Eva Duží

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Yveta Pšenková, Ph.D

Ostrava 2015

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Eva Duží**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Přechod podnikání z osoby samostatně výdělečně činné na společnost s ručením omezeným a jeho vliv na daň z příjmů**
Transition of Business from a Self-employed to a Limited Liability Company and its Impact on Income Tax

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Popis daňového systému České republiky
 3. Charakteristika vybraných právních forem podnikání
 4. Analýza změny podnikání
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným 2014 – prakticky včetně účetnictví a daní*. Olomouc: ANAG, 2014. 368 s. ISBN 978-80-7263-886-4.
DĚDIČ, Jan a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha: POLYGON, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7273-170-1.
HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 104 s. ISBN 978-80-248-1798-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

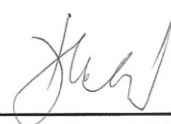
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Yveta Pšenková, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 až 4 mi byly dány k dispozici.“

V Ostravě dne 24. 4. 2015



Bc. Eva Duží

OBSAH

1 Úvod	5
2 Popis daňového systému České republiky	6
2.1 Daň a její konstrukce	6
2.2 Daňová soustava České republiky	9
2.2.1 Přímé daně.....	11
2.2.2 Nepřímé daně	19
2.3 Clo.....	22
2.4 Sociální pojistné.....	23
2.4.1 Sociální zabezpečení	24
2.4.2 Veřejné zdravotní pojištění	25
2.5 Poplatková soustava České republiky.....	26
2.6 Správa daní	28
3 Charakteristika vybraných právních forem podnikání	30
3.1 Základní pojmy	30
3.1.1 Podnikatel a podnikání.....	30
3.1.2 Daňová evidence	31
3.1.3 Účetnictví	32
3.2 Podnikatel jako fyzická osoba a jeho daňové zatížení.....	33
3.3 Přejed z fyzické osoby podnikatele na právnickou osobu	38
3.3.1 Prodej obchodního závodu fyzické osoby do nově založené obchodní společnosti ..	38
3.3.2 Vklad obchodního závodu fyzické osoby do nově založené obchodní společnosti ..	39
3.3.3 Souběžné podnikání fyzické a právnické osoby a postupný převod majetku	40
3.4 Podnikatel jako právnická osoba a jeho daňové zatížení.....	41
3.4.1 Zdaňování ve společnosti s ručením omezeným.....	44
4 Analýza změny podnikání	49
4.1 Představení podnikatele fyzické osoby.....	49
4.2 Prodej obchodního závodu.....	50
4.2.1 Účetní aspekty z pohledu prodávajícího a kupujícího obchodního závodu.....	51
4.2.2 Daňové aspekty z pohledu prodávajícího a kupujícího obchodního závodu	53
4.3 Vklad obchodního závodu	54
4.3.1 Účetní aspekty z pohledu vkladatele a příjemce vkladu	55
4.3.2 Daňové aspekty z pohledu vkladatele a příjemce vkladu	57

4.4 Vklad či prodej obchodního majetku při souběhu podnikání	58
4.4.1 Účetní a daňové aspekty vkladu obchodního majetku při souběhu podnikání	58
4.4.2 Účetní a daňové aspekty prodeje obchodního majetku při souběhu podnikání	59
4.5 Porovnání daňového zatížení podnikatele fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným	61
4.5.1 Podnikatel fyzická osoba	62
4.5.2 Společnost s ručením omezeným	71
4.5.3 Vyhodnocení daně z příjmů vybraného podnikatele u jednotlivých právních forem podnikání	75
5 Závěr	77
Seznam použité literatury	80
Seznam zkratk	83
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Každý podnikatel se při začátku své podnikatelské činnosti musí rozhodnout, jakou právní formu si zvolí pro své podnikání. Mezi kritéria volby vhodné právní formy podnikání lze zařadit nároky na počáteční kapitál, počet zakladatelů, způsob a rozsah ručení, administrativní náročnost, účast na zisku či ztrátě, avšak stěžejním hlediskem bývá daňové zatížení dané podnikatelské činnosti a s tím spjaté případné odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. V průběhu podnikání je vhodné analyzovat možnosti svého podnikání za účelem jeho celkové optimalizace.

Cílem diplomové práce je určit, která právní forma podnikání je vhodná pro vybraného podnikatele především z hlediska daňového, odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které jsou považovány u tohoto podnikatele jako hlavní kritérium při rozhodování o přechodu z podnikání jako fyzická osoba na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným.

V rámci teoretické části diplomové práce je použita metoda abstrakce, deskripce, dedukce, komparace, syntéza a další. V praktické části je použita především metoda analýzy.

Diplomová práce kromě úvodu a závěru obsahuje další tři kapitoly. Druhá kapitola je zaměřena na způsob fungování daňového systému České republiky, neboť vybraný podnikatelský subjekt vykonává svou činnost v podmínkách tohoto systému. V rámci této kapitoly jsou charakterizovány jednotlivé druhy daní a poplatků, správa daní a základní daňové pojmy.

Ve třetí kapitole jsou popsány základní pojmy jako podnikatel, podnikání, účetnictví a daňová evidence. Dále se zabývá charakteristikou vybraných právních forem podnikání, postupy jejich založení, stanovením jejich daňové povinnosti u daně z příjmů apod. Součástí této kapitoly jsou možnosti přechodu podnikání fyzické osoby na podnikání v rámci právnické osoby.

Čtvrtá kapitola obsahuje základní informace o vybraném podnikateli, daňových a účetních aspektech při vkladu či prodeji obchodního závodu a vkladu či prodeje obchodního majetku do nově založené společnosti s ručením omezeným. Dále se kapitola zaměřuje na porovnání daňového zatížení ve formě daně z příjmů u podnikatele fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným a výši odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění u těchto forem podnikání.

2 Popis daňového systému České republiky

Daňový systém je nástrojem hospodářské politiky státu a je nedílnou součástí veřejných financí. Daňový systém České republiky je tvořen soustavou daní, soustavou poplatků a správou daní, kterou zabezpečuje právně, organizačně a technicky ustanovený systém institucí. Daňová soustava představuje souhrn všech daní vybíraných na daném území.

Na daňový systém jsou kladeny určité požadavky, mezi něž zahrnujeme daňovou spravedlnost, daňovou efektivnost, právní perfektnost, jednoduchost a pružnost. Na podobu daňového systému působí i vlivy z oblasti ekonomické, politické a sociální.

Daňové systémy jednotlivých zemí v Evropě jsou si v podstatě podobné, pouze v určitých detailech dochází k specifickým odlišnostem. Stále probíhá na území Evropské unie (EU) snaha o harmonizaci dílčích daňových systémů i dílčích druhů daní formou nařízení a směrnic.

2.1 Daň a její konstrukce

Důležitým daňovým pojmem je daň. Daň lze definovat jako povinnou zákonem uloženou platbu do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje nenávratností a neekvivalentností. Neekvivalentnost daně znamená to, že výše odváděné daně nemá žádný vliv na to, v jakém rozsahu bude jednotlivec participovat na výdajích veřejných rozpočtů nebo spotřebovávat veřejně financované statky. Nenávratnost spočívá v tom, že při odvedení daně nevzniká subjektu žádný konkrétní nárok na protihodnotu. Zpravidla je daň i neúčelová, neboť nelze s jistotou říci, na jaký účel bude tato platba daně využita. Výjimku tvoří například daň silniční, z výnosů této daně je hrazena výstavba a údržba dálnic a silnic.¹

V minulosti daně sloužili především jako zdroj příjmu státního rozpočtu. Nyní však daně plní nebo mohou plnit celou řadu funkcí. Mezi ty nejdůležitější lze zařadit funkci fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační.

¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2012. ISBN 978-80-87480-05-2.

Fiskální funkce patří mezi nejstarší a nejdůležitější funkce daně. Lze ji definovat jako schopnost získat finanční prostředky k naplnění veřejných rozpočtů, z nichž jsou následně financovány veřejné statky.²

Alokační funkce se uplatňuje zejména tehdy, když trh projevuje neefektivnost v rozmístění zdrojů při tržních selháních. Příčinou tržního selhání je existence veřejných statků, externalit a nedokonalé konkurence. Stát prostřednictvím získaných prostředků financuje určité potřebné oblasti.

Základem pro existenci redistribuční funkce je předpoklad nerovnoměrného rozdělení důchodů ve společnosti mezi jednotlivými subjekty. Daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění těchto rozdílů tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších subjektů, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy subjektům chudším.³

Stimulační funkce využívá negativního postoje subjektů vůči daním. Na základě toho stát poskytuje různé formy daňových úspor či vystavuje subjekty vyššímu zdanění, čímž stimuluje jejich chování.

Stabilizační funkce přispívá ke zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění stability cenové hladiny, dostatečné zaměstnanosti a ekonomického růstu. Prostřednictvím daňového systému může tedy dojít k ovlivnění agregátních národohospodářských ukazatelů.

O tom, v jaké míře budou daně dopadat na jednotlivé subjekty, rozhoduje několik základních konstrukčních prvků daně. Těmito konstrukčními prvky jsou:

- daňový subjekt,
- předmět daně,
- osvobození od daně,
- základ daně a zdaňovací období,
- slevy na dani,
- sazba daně.⁴

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2010. IBSN 978-80-7357-574-8.

³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2010. IBSN 978-80-7357-574-8.

⁴ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2014. IBSN 978-80-87480-23-6.

Podle zákona je daňovým subjektem osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň. Daňové subjekty dělíme z hlediska konstrukce a pravidel placení daně na poplatníky a plátce daně. Poplatníkem daně je osoba, jejíž majetek nebo příjem je podroben dani a je nositelem daného daňového břemena. Plátce daně představuje osobu, povinnou na základě zákona, vybranou či sraženou daň od jiných subjektů odvést příslušnému správci daně.

Předmětem zdanění obecně rozumíme veličinu, ze které je daň vybírána. Zpravidla je stručně vymezena již v názvu daňového zákona, například zákon o daních z *příjmů*, zákon o dani z *nemovitých věcí* apod. Objekty zdanění lze rozdělit do čtyř skupin, a to hlava (osoba), majetek, důchod a spotřeba.

Osvobození od daně definuje tu část předmětu daně, ze které není vybírána daň. Daňový subjekt není povinen, v některých případech ani oprávněn, zahrnout si tuto část do základu daně. Osvobození od daně existuje v částečné i úplné formě. V určitých situacích se daňový subjekt může rozhodnout vzdát se osvobození od daně, a tak optimalizovat svou daňovou povinnost.⁵

Vyjádření předmětu daně v měrných jednotkách představuje základ daně. Toto vyjádření musí být v měřitelných jednotkách, například peněžní jednotky, hmotnost, množství apod. Při vymezování základu daně se používají tokové (příjem) i stavové (majetek) veličiny.

Základním zdaňovacím obdobím u přímých daní je 12 měsíců (kalendářní rok). U daní ze spotřeby je nejčastějším zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, v omezené míře i kalendářní čtvrtletí.

Základ daně se snižuje o standardní a nestandardní odpočty. Standardní odpočty představují předem stanovenou pevnou částku nebo část základu daně, o kterou se sníží základ daně při splnění podmínek uvedených v zákoně. Nestandardní odpočty si daňový subjekt odečte od základu daně v prokazatelné výši, jedná se například o bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely, úroky z úvěrů na bytovou potřebu.⁶

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se stanoví základní částka daně ze základu daně sníženého o odpočty. Sazby daně lze rozdělit podle dvou nezávislých kritérií na

⁵ MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. 6 upr. vyd. Praha: Armex, 2012. ISBN: 978-80-87451-19-9.

⁶ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

sazby daně dle druhu předmětu daně nebo daňového subjektu a na sazby daně ve vztahu k velikosti základu daně. První druh sazeb daně se dále dělí na sazbu jednotnou (stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně – daň z nabytí nemovitých věcí, daň z elektřiny) a diferencovanou (rozlišení podle druhu předmětu daně – daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob). Druhý druh sazeb daně se dále dělí na sazbu pevnou (specifický základ daně vyjádřený ve fyzických jednotkách – sazba daně v peněžních jednotkách) a relativní (hodnotový základ daně v peněžních jednotkách – sazba daně v procentech). Podle vztahu mezi procentní sazbou a hodnotou základu daně může mít sazba daně povahu lineární, progresivní či regresivní sazby.⁷

Na rozdíl od odpočtů, které ovlivňují základ daně, slevy snižují již vypočtenou daň. V současnosti se slevy na dani dělí na absolutní a relativní. Absolutní sleva představuje pevnou částku snižující vypočtenou daň (daň z příjmů: sleva na poplatníka 24 840 Kč – 2015). Relativní sleva snižuje základní částku daně o stanovení díl vyjádřený v procentech.

2.2 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava představuje souhrn všech daní vybíraných na území České republiky. Jedná se o provázaný systém, jehož cílem je pomocí vybírání daní, zabezpečit příjmy do státního rozpočtu, případně příjmy do rozpočtu krajů, měst a obcí. Získané finanční prostředky jsou následně používány na zabezpečení chodu státní správy a veřejné správy.

Daně lze třídit podle řady různých kritérií. Elementárním tříděním podle vazby daně na důchod poplatníka je na daně přímé a daně nepřímé. Podle předmětu daně se rozlišují daně z důchodu, majetku a ze spotřeby. Dále podle dopadu na daňové subjekty se daně třídí na proporcionální, progresivní a regresivní. Na základě rozpočtového určení na daně státní, vyšších územních celků (krajů) a municipální (obecní). Existuje daleko více možností třídění daní, například dle způsobu výpočtu daně, dle subjektu, dle způsobu jejich úhrady, dle míry s jakou respektují příjmové poměry poplatníka, atd.⁸ V České republice jsou daně děleny na daně přímé a nepřímé.

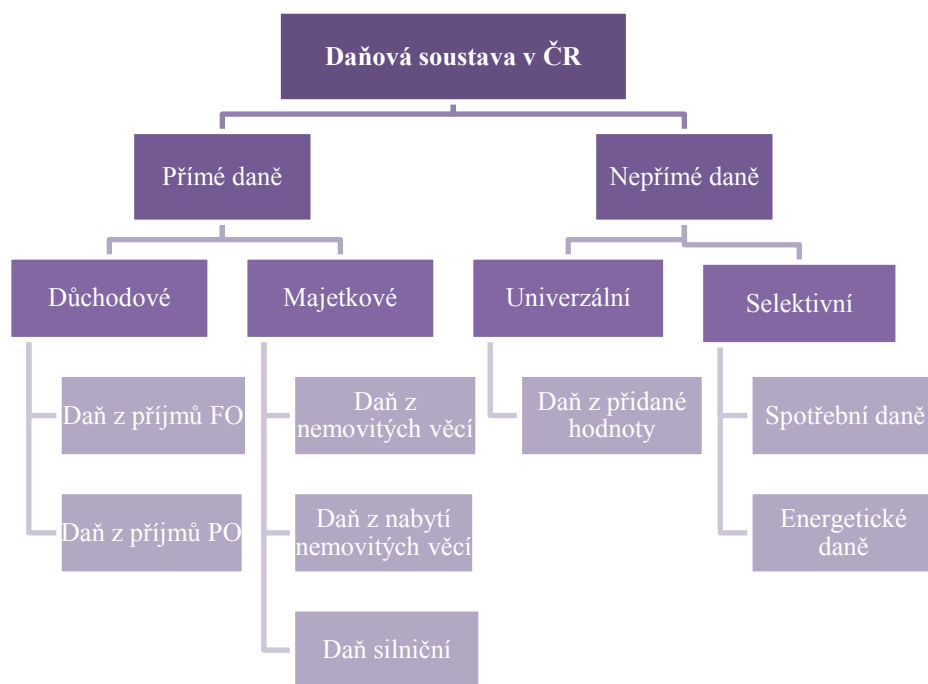
⁷ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

⁸ ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňová teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN: 978-80-7400-005-8.

V současnosti daňovou soustavu ČR tvoří:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- daň z nemovitých věcí,
- daň z nabytí nemovitých věcí,
- daň silniční,
- daň z přidané hodnoty,
- daně spotřební
 - daň z minerálních olejů, daň z lihu a lihovin, daň z tabákových výrobků, daň z piva, daň z vína a meziproductů,
- daně energetické (ekologické)
 - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny.

Schéma 2.1: Struktura daní v ČR



Zdroj: vlastní zpracování

2.2.1 Přímé daně

Přímé daně se od nepřímých liší skutečností, že lze definovat subjekt, jenž bude tyto daně platit. Přímé daně se odvádějí z poplatníkovy majetku či příjmy, zatímco daně nepřímé jsou zahrnuty v ceně zboží a služeb. U daní přímých je plátcem i poplatníkem daně tatáž osoba, výjimku tvoří daň srážková.

Mezi přímé daně řadíme daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a majetkové daně. Charakteristickými znaky těchto daní jsou zejména jejich adresnost, plnění redistribuční funkce a přizpůsobení se platební schopnosti poplatníků. Negativitou přímých daní je snížení motivace na trhu práce a ovlivňování úspor, neboť poplatníci přesně vědí a vidí, kolik odvádí na daň státu.⁹

DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Daň z příjmů fyzických osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Poplatníkem daně dle § 2 ZDP jsou fyzické osoby, které mají trvalé bydliště na území ČR nebo se zde obvykle zdržují a vzniká jim daňová povinnost z příjmů nabytých v ČR a v zahraničí. Jedná se tedy o daňové rezidenty. Daňovými nerezidenty jsou naopak osoby, které na území ČR nemají trvalé bydliště ani se zde obvykle nezdržují, zdaňují pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.

Za předmět daně se považují peněžní i nepeněžní příjmy. Ty se dělí na 5 částí dle příslušných paragrafů v ZDP a jsou jimi následující:

- § 6 příjmy ze závislé činnosti,
- § 7 příjmy ze samostatné činnosti,
- § 8 příjmy z kapitálového majetku,
- § 9 příjmy z nájmu,
- § 10 ostatní příjmy.¹⁰

Příjmy ze závislé činnosti tvoří příjmy z pracovněprávního, služebního, členského a obdobného poměru, odměny členům statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

¹⁰ RYLOVÁ, Z., TUNKROVÁ, Z., KRŮČEK, Z. a A. Beutelhauserová. *Daňové zákony 2015 s komentářem změn*. Brno: BizBooks, 2013. ISBN 978-80-265-0152-7.

příjmy za práci členů družstev, společníků, jednatelů a komanditistů a plnění v podobě funkčního požitku. Dílčím základem daně § 6 ZDP je tzv. super hrubá mzda. Super hrubá mzda se vypočítá jako suma příjmů vynásobená koeficientem 1,34 (jedná se o příjmy ze závislé činnosti zvýšené o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance).

Mezi příjmy ze samostatné činnosti se řadí příjmy plynoucí ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, ze živnosti a z jiného podnikání podle zvláštních předpisů. Potom pak podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti, příjmy z nájmu obchodního majetku, příjmy z výkonu nezávislého povolání, příjmy znalců, tlumočníků a další. Dílčí základ daně § 7 ZDP zjistíme tak, že od příjmů ze samostatné činnosti odečteme výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Neuplatní-li si poplatník skutečné výdaje, má možnost si uplatnit výdaje procentem s příjmů a to dle § 7 ZDP:

- 80 % u řemeslných živností, zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství (maximálně 1 600 000 Kč),
- 60 % u neřemeslných živností (maximálně 1 200 000),
- 40 % u nezávislých povolání, znalců, tlumočníků, insolvenčních správců atd. (maximálně však 800 000 Kč),
- 30 % u příjmů z nájmu obchodního majetku (maximálně však 600 000 Kč).

Jestliže si poplatník uplatní paušální výdaje (týká se § 7 a 9) a součet dílčích základů daně, u kterých byly tyto paušální výdaje uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže si poplatník uplatnit slevu na manželku (manžela) ani daňové zvýhodnění.

Mezi příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP se řadí například podíly na zisku z majetkového podílu na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti, podíly na zisku z členství v družstvech a podíly na zisku mimo stojícího společníka. Mimo jiné se do tohoto paragrafu zahrnují i úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů, dávky penzijního pojištění se státním příspěvkem atd. Většina těchto příjmů je podrobena zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP.

Příjmy z kapitálového majetku tedy tvoří dílčí základ daně § 8 ZDP. U tohoto dílčího základu daně se příjmy nesnižují o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (až na výjimky).

Mezi příjmy z nájmu dle § 9 ZDP jsou zahrnovány příjmy z nájmu nemovitých věcí či bytů a příjmy z nájmu movitých věcí, kromě příležitostného nájmu. Dílčí základ daně § 9 se vypočte odečtením výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů od příjmů z nájmu. Existuje možnost uplatnění paušálních výdajů ve výši 30 % z dosažených příjmů, maximálně však lze odečíst částku 600 000 Kč.

Ostatní příjmy dle § 10 ZDP jsou příjmy, u kterých dochází ke zvýšení majetku poplatníka a nelze je zařadit do § 6 až 9 ZDP. Mezi tyto příjmy řadíme například příjmy z příležitostného nájmu movitých věcí, příjmy z převodu věci, příjmy ze zemědělské činnosti (a není provozována samostatným podnikatelem), výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, bezúplatný příjem atd.

Dílčí základ daně je stanoven tím způsobem, že od příjmů § 10 ZDP jsou odečteny výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. U zemědělské činnosti lze využít možnosti uplatnění paušálních výdajů a to ve výši 80 %. Výdaje lze uplatnit maximálně do výše příjmů.

Sečtením všech dílčích základů daně je stanoven celkový základ daně z příjmů fyzických osob. Dále je možno tento základ daně upravit o odčitatelné položky dle § 34 ZDP (ztráta z minulých let, výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, atd.) a nezdanitelné části základu daně dle § 15 ZDP (zaplacené úroky z úvěru, zaplacené penzijní a životní pojištění, darování krve, atd.).

Vynásobením upraveného základu daně (zaokrouhleno na 100 dolů) sazbou 15 % zjistíme výši daňové povinnosti poplatníka. U daně z příjmů fyzických osob lze uplatnit slevy na dani (dle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba ZDP) a daňové zvýhodnění (dle § 35c ZDP).

Podle novelizovaného znění § 35c odst. 1 ZDP má v roce 2015 poplatník nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě v závislosti na počtu dětí žijících s ním ve společně hospodařící domácnosti, ve výši:

- 13 404 Kč ročně na jedno dítě,
- 15 804 Kč ročně na druhé dítě,

- 17 004 Kč na třetí a každé další dítě.¹¹

Výčet osvobozených příjmů lze nalézt v § 4 a § 4a ZDP, a dále v § 6 odst. 9 téhož zákona. Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok.

DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Daň z příjmů právnických osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Poplatníkem daně dle § 17 ZDP jsou právnické osoby, podílové fondy, organizační složky státu, fondy obhospodařované penzijní společnostmi, podílový fond, svěřenecký fond, pod-fond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem a jiné osoby uvedené v zákoně.

Novým pojmem v ZDP je od roku 2014 tzv. veřejně prospěšný poplatník. Tohoto poplatníka lze vymezit dle § 17a jako osobu, jež v souladu s ostatními předpisy, vykonává činnost, která není podnikáním. Mezi tyto poplatníky se neřadí obchodní korporace, Česká televize, Česká tisková kancelář, Český rozhlas, profesní komora, zdravotní pojišťovny a další.

Podle místa sídla či vedení poplatníka se rozlišuje rozsah daňové povinnosti subjektů. Poplatník se sídlem či vedením na území ČR zdaňuje veškeré své příjmy v ČR (neomezená daňová povinnost). Pokud zde poplatník nesídlí a nemá vedení, zdaňuje pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR (omezená daňová povinnost).¹²

Předmět daně dle § 18 ZDP tvoří příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem. Od roku 2014 jsou předmětem daně i příjmy získané děděním nebo darováním, které se původně řadily mezi daně majetkové. Předmětem daně u veřejně prospěšných poplatníků jsou dle § 18a vždy příjmy z reklam, členských příspěvků, v podobě úroků a z nájmu s výjimkou státního majetku. U veřejných výzkumných institucí, veřejných škol, poskytovatelů zdravotních služeb, obecně prospěšných společností a ústavů tvoří předmět daně veškeré příjmy s výjimkou investičních dotací. Předmětem daně u veřejných obchodních společností jsou pouze příjmy, které spadají pod zvláštní sazbu daně (základ daně

¹¹ DOBEŠOVÁ, Katarína a Iva RINDOVÁ. *Daňové zvýhodnění v roce 2015*. Práce a mzda: Odborný časopis pro otázky odměňování, pracovního práva, personalistiky, kolektivního vyjednávání a pro sociální oblast. Praha: ASPI, a.s. ISSN 0032-6208.

¹² MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. 6 upr. vyd. Praha: Armex, 2012. ISBN: 978-80-87451-19-9.

je rozdělován mezi jednotlivé společníky veřejné obchodní společnosti). Dále je v zákoně uváděn taxativní výčet příjmů osvobozených při splnění zákonem stanovených podmínek.

Při zjišťování základu daně se vychází z účetnictví (výsledek hospodaření) nebo z daňové evidence (rozdíl příjmů a výdajů). Základ daně se stanoví jako rozdíl mezi příjmy podléhající zdanění a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení při respektování podmínky časové a věcné souvislosti s daným zdaňovacím obdobím.

Základ daně se následně upravuje o odčitatelné položky (snižují základ daně – daňové odpisy, dary, daňová ztráta z předchozích let, apod.) a přičitatelné položky (zvyšují základ daně – daňově neuznatelné náklady, apod.). Dle § 20a ZDP lze stanovit i samostatný základ daně, do kterého se zahrnují podíly na zisku, vypořádací podíly, likvidační zůstatky atd.

Sazba daně je poměrně lineární a činí 19 % z upraveného základu daně. Pro investiční fondy a některé fondy penzijní společnosti je stanovena sazba daně na 5 %. Samostatný základ daně se zdaňuje sazbou ve výši 15 %.

Zdaňovacím obdobím může být kalendářní nebo hospodářský rok, účetní období (je-li delší než 12 po sobě jdoucích měsíců) a období od rozhodného dne fúze, rozdělení korporace či převodu jmění na člena právnické osoby. Do tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období se podává daňové přiznání, tuto lhůtu je možno prodloužit o další tři měsíce.

MAJETKOVÉ DANĚ

Mezi majetkové daně řadíme daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a daň silniční. Z hlediska fiskální decentralizace je významná daň z nemovitých věcí, neboť její výnos je příjmem místních rozpočtů. Zároveň, vzhledem k současným právním předpisům, může samospráva výnos daně na svém katastru ovlivnit prostřednictvím různých typů koeficientů.

DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Daň z nemovitých věcí se člení na daň z pozemků a na daň ze staveb a jednotek a jsou upraveny v zákoně ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Pro vyměření daně je rozhodný stav k 1. lednu zdaňovacího období, a nastanou-li během zdaňovacího období určité změny, neberou se v

daném období v úvahu. Poplatník daně podává daňové přiznání do 31. ledna zdaňovacího období u příslušného správce daně. Daň se odvádí ve dvou stejných splátkách, a to do 31. května a do 30. listopadu. Nepřesáhne-li daňová povinnost částku 5 000 Kč, daň může být splatná najednou do 31. května běžného zdaňovacího období.¹³

Daň z pozemků

Daň z pozemků se vztahuje na pozemky nacházející se na území České republiky a evidované v katastru nemovitostí. Pozemky lze rozlišit na orné půdy, vinice, chmelnice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty, hospodářský les, rybníky s intenzivním chovem ryb, zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky, zpevněné plochy pozemků užívaných k podnikání nebo v souvislosti s ním a ostatní plochy.

Základ daně, a rovněž i sazba daně, se odlišuje podle druhu pozemku. Základem daně je cena pozemku nebo skutečná výměra pozemku v m². Sazbu daně pak stanovíme procentem nebo v korunách na m². Výsledná daňová povinnost se vynásobí tzv. místním koeficientem, určeným podle počtu obyvatel obce dle posledního sčítání lidu.

Daň z pozemků odvádějí vlastníci, organizační složky státu a státní organizace, nájemce nebo pachtýř.

Daň ze staveb a jednotek

Předmětem daně ze staveb a jednotek je dle § 7 zdanitelná stavba a jednotka nacházející se na území České republiky. Za zdanitelnou stavbu lze považovat budovy s výjimkou budov s jednotkami a inženýrské stavby. Pojem jednotka označuje bytovou jednotku s podílem na společných částech domu i pozemku patřící k domu.

U zdanitelné stavby je základem daně výměra zastavěné plochy vyjádřená v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Základ daně u jednotek tvoří upravená výměra podlahové plochy uvedené v m² rovněž podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Je-li součástí jednotky pozemek přesahující zastavěnou plochu nebo je-li s jednotkou užíván pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě, je nutné základ daně vynásobit koeficientem 1,22. V ostatních případech se násobí základ daně koeficientem 1,20.

¹³ RYLOVÁ, Z., TUNKROVÁ, Z., KRŮČEK, Z. a A. Beutelhauserová. *Daňové zákony 2015 s komentářem změn*. Brno: BizBooks, 2013. ISBN 978-80-265-0152-7.

Sazby daně ze staveb a jednotek se liší podle jednotlivých druhů staveb a jednotek a uvádějí se v korunách za m². Obdobně jako u daně z pozemků se základní sazba dále násobí místním koeficientem určeným podle počtu obyvatel obce.

DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Daň z nabytí nemovitých věcí upravuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. S účinností od 1. ledna 2014 se stala tato daň součástí daňové soustavy, kdy nahradila daň z převodu nemovitostí.

Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Touto nemovitou věcí dle § 2 může být:

- pozemek, stavba, část inženýrské sítě či jednotky nacházející se na území ČR,
- právo stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území ČR, nebo
- spoluvlastnický podíl na pozemku, stavbě, části inženýrské sítě nebo jednotce nacházející se na území ČR a právu stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území ČR.

Jde-li o nákup nebo směnu, je za poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí považován převodce vlastnického práva k nemovité věci, jestliže se převodce s nabyvatelem nedohodli v kupní nebo směnné smlouvě jinak.

Za základ daně je považována nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. Nabývací hodnotou může být sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena nebo tzv. zvláštní cena. Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

Zaokrouhlením základu daně na celé stokoruny nahoru a vynásobením sazbou daně, která činí 4 %, dostaneme výslednou daňovou povinnost.

Daňové přiznání se musí podat do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž došlo k předání vlastnického práva, a to v případě nemovitých věcí neevidovaných v katastru nemovitostí. U nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí musí podat poplatník daňové přiznání do konce třetího kalendářního měsíce

následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci v katastru nemovitostí.¹⁴

DAŇ SILNIČNÍ

Daň silniční je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční v jeho aktuálním novelizovaném znění. V rámci rekodifikace soukromého práva došlo i k několika změnám v zákoně o dani silniční s účinností od 1. ledna 2014 (prostřednictvím zákonného opatření Senátu). Nastala obměna v terminologii a ve vymezení určitých pojmů, z hlediska věcného se v zákoně nezměnilo nic.

Vzhledem k tomu, že daň silniční se týká používání silničních vozidel, je ke správnému uplatnění této daně nezbytná znalost i zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla.¹⁵

Předmětem daně silniční dle § 2 odst. 1 ZDSIL jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná v České republice, provozovaná v České republice a používaná poplatníkem daně z příjmů právnických osob s výjimkou používání k činnosti veřejně prospěšného poplatníka daně z příjmů právnických osob, pokud příjmy z této jeho činnosti nejsou předmětem daně z příjmů, nebo poplatníkem daně z příjmů fyzických osob k činnosti nebo v přímé souvislosti s činností, ze kterých plynou příjmy ze samostatné činnosti podle zákona upravujícího daně z příjmů.

Dále podle zákona nejsou předmětem daně speciální pásové automobily a ostatní vozidla dle zvláštního právního předpisu, a to zemědělské i lesnické traktory a jejich přípojná vozidla a vozidla, kterým byla přiřazena zvláštní registrační značka.

Základem daně dle § 5 ZDSIL je zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů, součet největších povolených hmotností na nápravy a počet náprav na návěs u nákladních automobilů a u ostatních vozidel největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

Jednotlivé sazby daně nalezneme v § 6 zákona o dani silniční. Základní sazbou je roční sazba daně, u které může dojít ke zvýšení či snížení v specifických případech. Zdaňovacím

¹⁴ RYLOVÁ, Z., TUNKROVÁ, Z., KRŮČEK, Z. a A. Beutelhauserová. *Daňové zákony 2015 s komentářem změn*. Brno: BizBooks, 2013. ISBN 978-80-265-0152-7.

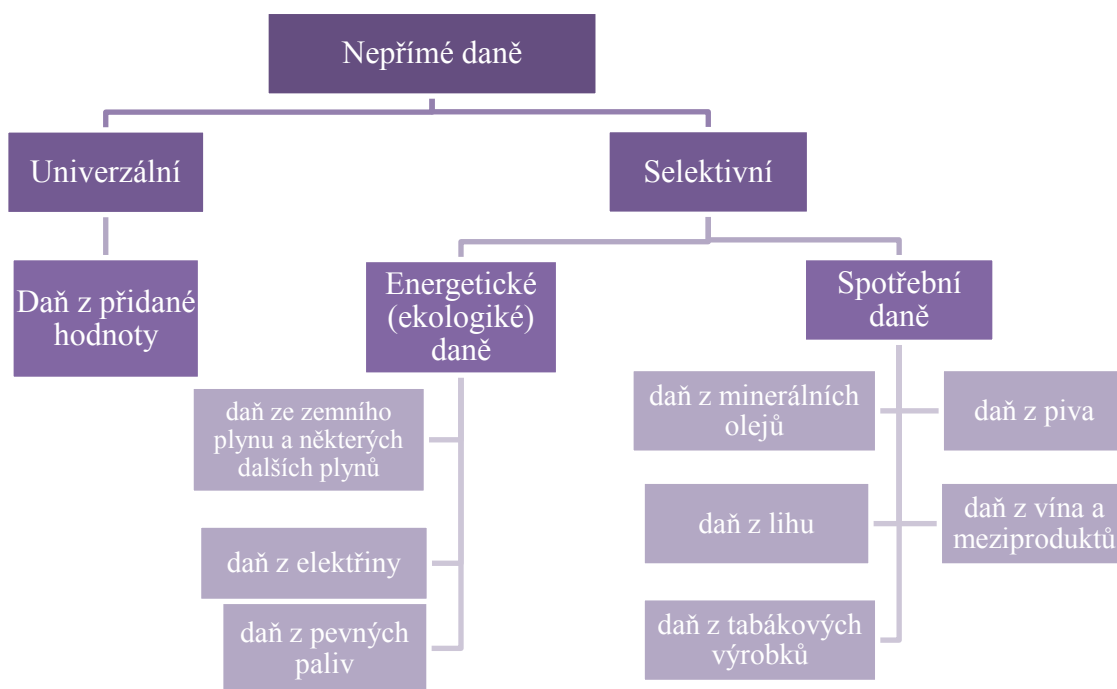
¹⁵ JANOUŠEK, Karel. *Daň silniční s komentářem*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, c2010. ISBN 9788072635870.

obdobím je kalendářní rok a daňové přiznání se podává nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po zdaňovacím období.

2.2.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou odlišné od daní přímých tím, že se vztahují většinou ke spotřebě a tvoří součást konečné ceny zboží a služeb nakupovaných poplatníkem. Konkrétní nepřímou daň odvádí státu plátce daně. Tyto daně je možné rozdělit do dvou skupin a to na daně selektivní (spotřební a energetické daně) a daně univerzální (daň z přidané hodnoty). Odvody z nepřímých daní tvoří jeden z největších příjmů státního rozpočtu.¹⁶

Schéma 2.2: Nepřímé daně v ČR



Zdroj: vlastní zpracování

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

V České republice se daň z přidané hodnoty stala součástí daňové soustavy s účinností k 1. 1. 1993 a nahradila dosud známou daň z obratu. Podstatnou nevýhodou u této daně bylo, že stejný výrobek zdaňovala na několika stupních výroby. Naopak u daně z přidané hodnoty se jedná o zdanění přidané hodnoty ve výrobním řetězci v rámci jednotlivých stupních výroby. V

¹⁶ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

současnosti je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.¹⁷

Za předmět daně se dle § 2 ZDPH považuje dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z EU (mimo ČR) za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, pořízení dopravního prostředku z EU (mimo ČR) za úplatu osobou nepovinnou k dani a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Za daňové subjekty jsou považovány osoby povinné k dani, kterými se mohou stát fyzické i právnické osoby, splní-li podmínky uvedené v zákoně. Plátcem daně dle § 6 se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat přesáhne 1 milion korun za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Výjimku tvoří osoby, které uskutečňují osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně.

Základem daně je cena za uskutečněné zdanitelné plnění. Podle ZDPH se do základu daně zahrnuje i clo, poplatky, spotřební daň, energetické daně, pojištění, provize, náklady na balení, přepravu atd.

S účinností od 1. ledna 2015 došlo k rozšíření uplatňovaných sazeb daně na tři. Jedná se o sazbu základní (21%), první sníženou (15%) a druhou sníženou (10%). Novela zákona přidává druhou sníženou sazbu daně, kterou lze uplatnit na položky uvedené v Příloze č. 3a) zákona o DPH.

Zdaňovacím obdobím může být kalendářní měsíc nebo čtvrtletí v závislosti na velikosti ročního obratu za předcházející kalendářní rok. S výjimkou dovozu zboží je správcem daně příslušný úřad finanční správy. Při dovozu zboží spravuje daň celní správa.

SPOTŘEBNÍ DANĚ

Spotřební daně jsou upraveny v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Mezi spotřební daně řadíme daň z minerálních olejů, piva, lihu, vína a meziproductů a tabákových výrobků.

¹⁷ CHVÁTALOVÁ, I., H. MARKOVÁ a K. ŽÁK. *Základy veřejného práva*. 3. vyd. Praha: Oeconomica, 2013. ISBN: 978-80-245-1936-4.

Předmětem spotřební daně jsou tzv. vybrané výrobky, kterými jsou minerální oleje, líh, pivo, víno, meziprodukty a tabákové výrobky vyrobené na daňovém území Evropské unie nebo dovezené na toto území. Jedná se zejména o výrobky, které jsou nepříznivé vůči zdraví a stát se snaží regulovat jejich spotřebu.¹⁸

Plátcem daně dle § 4 zákona o spotřebních daních je nejčastěji fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, odesílatelem či výrobcem těchto výrobků a osoba, které vznikla povinnost přiznat daň při dovozu zboží. Další osoby splňující znaky plátce nalezneme v již zmíněném paragrafu.

Základ daně tvoří množství výrobku uvedené v litrech, hektolitrech, kilogramech nebo kusech. Sazba daně se liší u jednotlivých výrobků a uvádí se v příloze č. 1 zákona o spotřebních daních. S výjimkou dovozu zboží je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Správu spotřebních daní vykonávají orgány Celní správy ČR.

ENERGETICKÉ DANĚ

České republice vznikla k 1. lednu 2008 povinnost zavést daň z elektřiny, zemního plynu a z pevných paliv a to v souladu s podmínkami členství České republiky v Evropské unii. Tato povinnost byla zapracovaná do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, čímž došlo k plnému transportování směrnice Rady 2003/96/ES.

Spotřební daně jsou uvalovány jednorázově při prodeji konečnému spotřebiteli. Základem těchto daní je fyzická jednotka, která má prokazatelný negativní vliv na životní prostředí. V souladu s mezinárodními úmluvami je smyslem těchto daní snížení spotřeby energie a tím i emisí CO₂.¹⁹

Předmětem daně z elektřiny je elektrická energie označená kódem nomenklatury 2716. Základem daně je množství elektřiny vyjádřené v MWh. Sazba daně je stanovena pevně ve výši 28,30 Kč/MWh. Předmětem daně z pevných paliv je černé a hnědé uhlí, brikety, koks a polokoks apod. Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. Sazba daně činí 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku (hořlavině). Při určení předmětu daně ze zemního plynu a některých dalších plynů je využíváno kódů

¹⁸ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

¹⁹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

nomenklatury. Účel použití plynu má vliv na stanovení sazby daně (rozmezí 0 - 264,80 Kč/MWh). Za základ daně se považuje množství plynu v MWh spalného tepla.

Plátcí energetických daní jsou především dodavatelé dodávající vybrané výrobky konečným spotřebitelům, provozovatelé přenosové soustavy a další osoby splňující podmínky v zákoně. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Termín pro podání daňového přiznání a zaplacení daně je shodný stanoven na dvacátý pátý den po skončení zdaňovacího období. Správou daní jsou pověřeny celní orgány.

Schéma 2.3: Energetické daně v ČR



Zdroj: vlastní zpracování

2.3 Clo

Z právního hlediska se clo definuje jako zákonem stanovená dávka za přechod zboží přes celní hranici s celně schváleným určením a celním režimem. Právní úprava cla se, se vstupem České republiky do EU, přenesla především do oblasti unijního práva. Zde se uplatňuje Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex. V České republice je právní úprava obsažena v zákoně č. 13/1993 Sb., celní zákon a v zákoně č. 185/2004 Sb., o

Celní správě České republiky. Celní orgány vykonávají celní dohled nad dodržováním právních předpisů.²⁰

Základem pro výpočet cla je tzv. celní hodnota, která se určuje v konkrétní částce v korunách při dovozu zboží. Sazba cla je diferencovaná podle druhu a původu zboží a stanovuje se jako procento ze základu daně.

2.4 Sociální pojistné

Systém sociálního pojistného má jednak příjmovou stránku, tu představuje pojistné na sociální pojištění, a jednak komplikovaný dávkový systém. Všechny platby sociálního pojistného mají návaznost na určitý okruh dávek. Z ekonomického hlediska má sociální pojistné daňový charakter, protože účast na něm je povinná, tzn., není rozhodnutím subjektu, zda si pojistnou ochranu zaplatí či se bez ní obejde.²¹

V České republice se sociální pojištění skládá ze čtyř subsystémů:

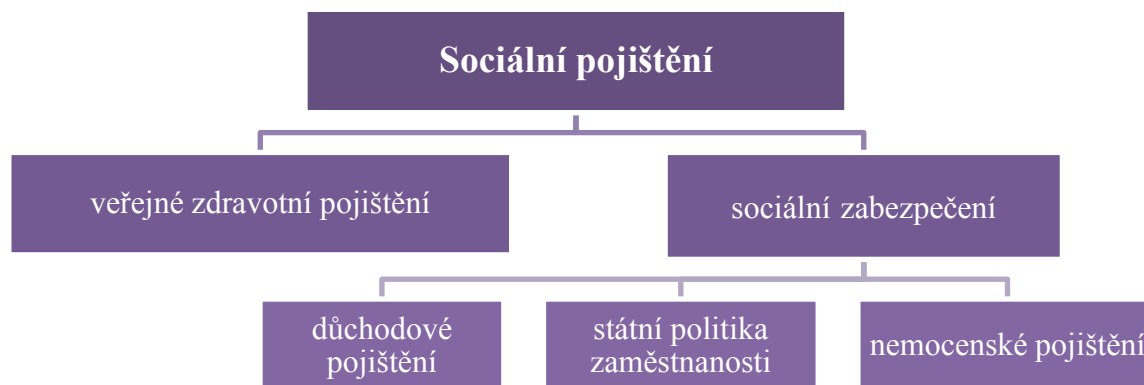
- **veřejné zdravotní pojištění** – věcné plnění plynoucí od poskytovatelů zdravotní péče pojištěncům,
- **nemocenské pojištění** – dávky částečně nahrazují chybějící příjmy z činnosti pojištěncům při nemoci nebo úrazu (nemocenské, ošetřovné), vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství, peněžní pomoc v mateřství,
- **důchodové pojištění** – důchody starobní, invalidní, vdovské, vdovecké, sirotčí,
- **státní politika zaměstnanosti** – peněžitá podpora v nezaměstnanosti, tzv. aktivní politika zaměstnanosti.²²

²⁰ MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. 6. vyd. Praha: Armex, 2012. ISBN: 978-80-87451-19-9.

²¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

²² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

Schéma 2.4 Systém sociálního pojištění v ČR



Zdroj: VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6

2.4.1 Sociální zabezpečení

Zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, je vymezen způsob vyměření základu, procentní sazby, platby záloh, apod. Toto pojistné patří mezi nejvýznamnější příjmové i výdajové toky veřejných rozpočtů. Správu sociálního pojištění zabezpečuje Česká správa sociálního pojištění.

Dále jsou v zákoně uvedeny hlavní skupiny poplatníků pojistného a jsou jimi:

- zaměstnavatelé,
- zaměstnanci,
- osoby samostatně výdělečně činné,
- osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění,
- zahraniční zaměstnanci.

Osoby samostatně výdělečně činné jsou povinny platit si důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, zatímco účast na nemocenském pojištění je zcela dobrovolná. Naopak zaměstnanci jsou povinni účasti na všech třech složkách pojištění, kdy důchodové pojištění si platí sami, zbývající dvě složky za ně hradí zaměstnavatel.

Výše pojistného je stanovena procentem z vyměřovacího základu zjištěného za rozhodné období, u zaměstnance kalendářní měsíc a u osoby samostatně výdělečně činné kalendářní rok. V následující tab. 2.1 jsou vymezeny sazby pojistného platné v roce 2015.

Tab. 2.1 Sazby pojistného na sociální zabezpečení v roce 2015

Druh pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel	OSVČ
Důchodové pojištění	6,5 % (není-li ve II. pilíři) 3,5 % (je-li ve II. pilíři) + 5 % do II. pilíře	21,5 %	28 % (není-li ve II. pilíři) 25 % (je-li ve II. pilíři) + 5 % do II. pilíře
Nemocenské pojištění	-	2,3 %	2,3 % (dobrovolná účast)
Státní politika zaměstnanosti	-	1,2 %	1,2 %
Celkem	6,5 % (není-li ve II. pilíři) 3,5 % (je-li ve II. pilíři) + 5 % do II. pilíře	25 %	29,2 % (není-li ve II. pilíři) 26,2 % (je-li ve II. pilíři) + 5 % do II. pilíře

Zdroj: vlastní zpracování

2.4.2 Veřejné zdravotní pojištění

Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění upravuje zákon č. 592/1992 Sb., o veřejném zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Z tohoto zdravotního pojistného je hrazena zdravotní péče (léčebná péče ambulantní a ústavní, pohotovostní a záchranná služba, preventivní péče, poskytování léčivých přípravků, prostředků zdravotnické techniky a stomatologických výrobků, lázeňská péče, doprava nemocných, posudková činnost, prohlídka zemřelého a pitva atd.).

Za pojištěnce je považována osoba, která má trvalý pobyt na území České republiky nebo osoba, která sice na území České republiky trvalý pobyt nemá, ale je zaměstnancem zaměstnavatele, který má sídlo na tomto území. Plátcem pojistného je naopak subjekt s povinností pojistné odvádět. Jedná se o samotné pojištěnce (zaměstnanci, OSVČ a osoby bez zdanitelných příjmů), zaměstnavatelé a stát.

Do skupiny osob, za které platí pojistné stát, řadíme například děti do 26 let věku, důchodce, osoby pobírající jiný než starobní důchod, příjemce mateřského nebo následně rodičovského příspěvku, uchazeče o zaměstnání.

Výše pojistného zdravotního pojištění je 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období. Vyměřovacím základem pro zaměstnance je jejich hrubá mzda, z této částky hradí 4,5% zaměstnanec a zbývajících 9 % pak platí zaměstnavatel. Osoby samostatně výdělečně činné hradí pojistné ve formě měsíčních záloh, následuje roční vyúčtování.

Minimální výše pojistného pro osoby bez zdanitelných příjmů je pro rok 2015 částka 1242 Kč měsíčně, pro OSVČ minimální měsíční záloha 1 797 Kč a stát platí za vybrané pojištěnce 845 Kč. Ustanovení o maximálním vyměřovacím základu je s účinností od 1. ledna 2015 zrušeno.²³

2.5 Poplatková soustava České republiky

Poplatek je jednorázová, účelová, dobrovolná a nevratná platba za poskytnutou konkrétní protihodnotu. Oproti daňové soustavě není soustava poplatků České republiky příliš rozsáhlá. Poplatky lze rozdělit do následujících čtyř skupin:

- správní poplatky,
- soudní poplatky,
- místní poplatky,
- zvláštní dávky poplatkového charakteru stojící mimo katalog správních poplatků.²⁴

Význam poplatků tkví v tom, aby náklady na výkon státní správy, místní správy a soudních orgánů ve prospěch jedince, nenesli všichni občané. Tzn. smyslem poplatků je přispívání žadatele na činnost orgánů, která se provádí v jeho zájmu.

Správní poplatky jsou stanoveny a vybírány správními úřady na základě zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Správním úřadem jsou orgány moci výkonné, orgány územních samosprávných celků a orgány osob právnických vykonávající působnost v oblasti státní správy.²⁵

V příloze zákona o správních poplatcích jsou uvedeny jednotlivé sazby správních poplatků. Mezi správní poplatky řadíme například poplatek za výpis z katastru nemovitostí, výpis z evidence Rejstříku trestů, vydání řidičského průkazu, patentové listiny, stavebního povolení, zápis do registru vozidel a mnoho dalších.

²³ DANĚK, Antonín. *Důležité změny v zákonech zdravotního pojištění od 1.1.2015*. Práce a mzda: Odborný časopis pro otázky odměňování, pracovního práva, personalistiky, kolektivního vyjednávání a pro sociální oblast. Praha: ASPI, a.s. ISSN 0032-6208.

²⁴ MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. 6 upr. vyd. Praha: Armex, 2012. ISBN: 978-80-87451-19-9.

²⁵ MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. 6 upr. vyd. Praha: Armex, 2012. ISBN: 978-80-87451-19-9.

Právní úprava soudních poplatků je zajištěna zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, jehož součástí je i příloha obsahující sazby poplatků. Mezi soudní poplatky spadá poplatek za řízení, vyrovnací řízení, zahájení řízení o umoření listiny nebo za návrh na vydání předběžného opatření, ověření listiny a další. Některá řízení před soudy jsou osvobozena od placení soudních poplatků, jedná se například o řízení ve věcech opatrovnických, péče soudu o nezletilé, osvojení a povolení uzavření manželství, důchodové či nemocenské pojištění apod.

Místní poplatky upravuje zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Místní poplatky jsou stanoveny a vybírány obcemi v rámci samostatné působnosti na základě zákonného zmocnění.

V současnosti zákon umožňuje obcím vybírat následující místní poplatky:

- poplatek ze psů,
- poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt,
- poplatek za užívání veřejného prostranství,
- poplatek z ubytovací kapacity,
- poplatek ze vstupného,
- poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj,
- poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst,
- poplatek za zhodnocení stavebního pozemku s možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace,
- poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů.²⁶

Správu poplatků vykonává daný obecní úřad. Ve své obecní vyhlášce stanoví výběr a sazbu poplatku, vznik či zánik povinnosti, podmínky placení a případné osvobození od poplatků. Avšak důležité je, aby vyhláška nepřekročila zákonné zmocnění.

Mezi zvláštní dávky poplatkového charakteru patří poplatky, které nelze zařadit mezi správní, soudní nebo místní poplatky. Jedná se o ekologické poplatky, poplatky spojené s rozhlasovým a televizním vysíláním a především poplatky za užívání dálnic a silnic.

²⁶ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

Ekologické poplatky tvoří příjmy Státního fondu životního prostředí České republiky. Vybírány jsou poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových a vod podzemních, za vypouštění škodlivých látek do ovzduší, za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu, odběr podzemních vod a poplatky podle zákona o odpadech. Jednotlivé poplatky jsou upraveny samostatně příslušným právním předpisem.

Koncesionářské poplatky jsou regulovány zákonem č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích. Tento poplatek platí měsíčně vlastníci televizorů a rozhlasových přijímačů.

Nejznámější zvláštní dávkou je dálniční poplatek upravený v zákoně č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o tzv. elektronické mýtné a dálniční známky.

2.6 Správa daní

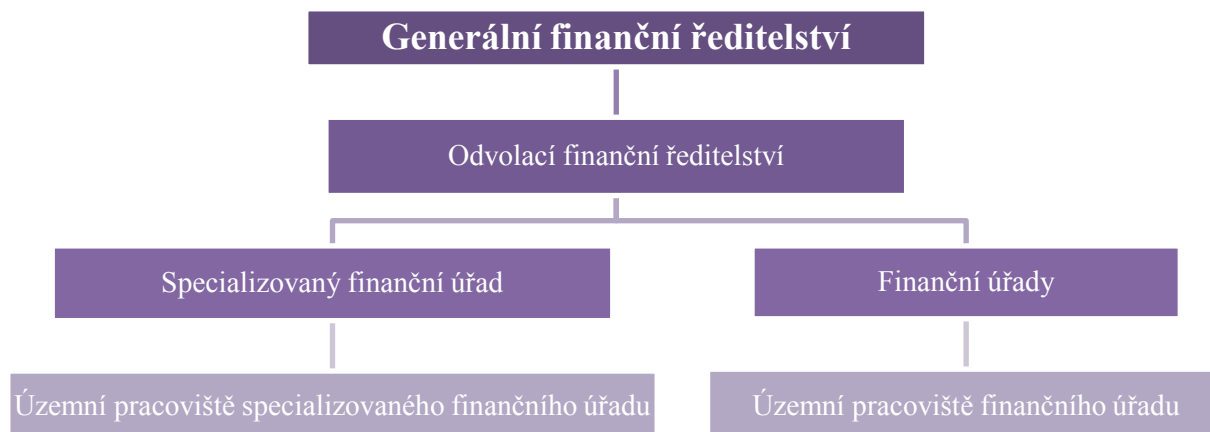
Obecně je správa daní upravena daňovým řádem, individuálně pak v jednotlivých daňových zákonech tak, aby odpovídala jejich specifikům a naplňovala účel své existence. Daňový řád definuje správu daní jako *„postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“* Správou daní jsou pověřeni správci daně (orgány veřejné moci), kterým zákon svěřil správu určitých daní do jejich věcné působnosti. Mezi konkrétní pravomoci správce daně patří vedení daňových řízení a jiných řízení podle daňového řádu, provádění vyhledávací činnosti, kontrolu plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání ke splnění povinností a zabezpečení placení daní, pověření zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.²⁷

Tyto činnosti jsou vykonávány (primárně či druhotně) celou řadou orgánů. V praxi se setkáváme se soudy, správními orgány, obecními úřady, finančními a celními úřady. Nejdůležitějším správcem daně je Finanční správa České republiky, která spravuje převážnou většinu daní. Organizační strukturu Finanční správy ČR tvoří Generální finanční ředitelství. Odvolací finanční ředitelství, 14 finančních úřadů, Specializovaný finanční úřad (správa

²⁷ MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. 6 upr. vyd. Praha: Armex, 2012. ISBN: 978-80-87451-19-9.

finančních institucí a největších daňových subjektů v ČR), 201 územních pracovišť finančního úřadu a 6 územních pracovišť specializovaného finančního úřadu.²⁸

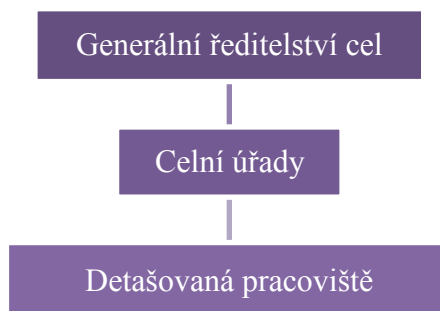
Schéma 2.5 Struktura Finanční správy ČR



Zdroj: vlastní zpracování

Správu spotřebních daní, energetických daní a cel vykonává Celní správa České republiky, jež je podřízena Ministerstvu financí ČR. Organizační struktura je tvořena Generálním ředitelstvím cel a 15 celními úřady a jejich detašovanými pracovišti.²⁹

Schéma 2.6 Celní správa ČR



Zdroj: vlastní zpracování

²⁸ Finančnisprava. *Orgány finanční správy*. Finančnisprava [online]. [cit. 2015-08-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/organy-financni-spravy>

²⁹ Celnisprava. *Organizační struktura Celní správy České republiky*. Celnisprava [online]. [cit. 2015-08-03]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/oranizacni-struktura/Stranky/organizacni-struktura-celni-spravy-ceske-republiky1.aspx>.

3 Charakteristika vybraných právních forem podnikání

Během podnikání je potřeba dobře zvážit rozhodnutí ohledně zvolené formy podnikání a vyhodnocovat, zda se jedná pro podnikatele o optimální podnikání z pohledu daňového i ekonomického. Každý typ podnikání se vyznačuje určitými výhodami a nevýhodami. Záleží pouze na volbě konkrétního podnikatele, co mu vyhovuje a jaká rizika je schopen a ochoten akceptovat.

3.1 Základní pojmy

Při rozhodování mezi jednotlivými právními formami podnikání je důležité, aby se podnikatel prvně seznámil s nejdůležitějšími pojmy, a to z důvodu odlišného právního významu od významu skutečného. Na základě jejich znalosti bude podnikatel znát například rozdíl mezi daňovou evidencí a účetnictvím, a tak bude moci provádět daňovou optimalizaci svého podnikání. Jedná se především o pojmy jako podnikatel, podnikání, daňová evidence, účetnictví, atd.

3.1.1 Podnikatel a podnikání

Pojem podnikatel je právně upraven v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Obč.Z), ve znění pozdějších předpisů, dále v zákoně č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů a v zákoně č. 304/2014 Sb., o veřejných rejstřících právních a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů. Podnikatelem se může stát jak fyzická tak právnická osoba.

V občanském zákoníku je pojem podnikatel definován v § 420 a § 421 a to jako:

- osoba, která samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku,
- osoba uzavírající smlouvy, které souvisejí s vlastní obchodní, výrobní nebo obdobnou činností či při samostatném výkonu svého povolání, eventuálně osoba, která jedná jménem nebo na účet podnikatele,
- osoba zapsána v obchodním rejstříku.

Dle § 42 a § 43 zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob se do obchodního rejstříku zapisují obchodní korporace a družstva a fyzické osoby podnikatelé, kteří mají bydliště v ČR nebo podnikají na území ČR a požádají o zápis.

Dále vznikne povinnost pro zápis do obchodního rejstříku podnikateli fyzické osobě v případě, že výše výnosů či příjmů snížených o daň z přidané hodnoty (DPH) u plátců DPH a u neplátců nesnížená o DPH přesáhne v průměru částku 120 mil. Kč za dvě po sobě bezprostředně následujících období.³⁰

V živnostenském zákoně je pojem podnikatel obsažen v § 5 a je toto pojmenování užíváno pro fyzické a právnické osoby, které mohou provozovat živnost za podmínek stanovených tímto zákonem. Živnost je v tomto zákoně definovaná jako soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.

3.1.2 Daňová evidence

Cílem daňové evidence je poskytnout údaje potřebné ke zjištění základu daně a daně z příjmů fyzických osob dle ZDP. Daňová evidence je využitelná i pro ekonomické rozhodování a řízení firmy, neboť dává přehled o stavu a pohybu majetku a dluhů podnikatele (firmy). Vedou ji všechny fyzické osoby neuvedené v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tedy nejsou účetní jednotkou.

Z hlediska legislativy je daňová evidence upravena § 7b ZDP, ve kterém určuje obsah a archivaci evidence, oceňování majetků a dluhů a inventarizaci. Daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích (v členění potřebných pro zjištění základu daně) a majetku a dluhů podnikatele.³¹

Právní úprava obsažena v právních předpisech o účetnictví se používá při obsahovém vymezení jednotlivých složek majetku. Způsob vedení a forma daňové evidence neupravuje žádný právní předpis. Záleží na každém podnikateli, jaký způsob zvolí. Při vedení evidence se používají různé deníky a knihy. Jedná se především o knihu příjmů a výdajů (peněžní deník),

³⁰ ŠVARC, Zbyněk a kol. *Základy obchodního práva - po rekodifikaci soukromého práva*, 4. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2014. ISBN 978-80-7380-504-3.

³¹ DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Daňová evidence podnikatelů 2014*. 11. vyd. Praha: Grada, ISBN 978-80-247-5117-7

pohledávek, závazků (dluhů), zásob, rezerv, mezd, daně z přidané hodnoty a další dle uvážení, možností a potřeby podnikatele.³²

3.1.3 Účetnictví

Účetnictví je systém spočívající ve shromažďování a zaznamenávání informací o hospodářských jevech probíhajících v daném obchodním závodu vyjádřený v peněžních jednotkách. Účetnictví musí zřetelně poskytovat informace jak o stavu a pohybu majetku a dluhů (závazků), tak poskytovat informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření související s daným podnikáním nebo jinou samostatně výdělečnou činností. Tyto informace poskytuje podnikateli či vlastníkům (investorům) podniku, bankám, věřitelům, dodavatelům a dalším uživatelům účetnictví.³³

Na našem území je účetnictví regulováno zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ), ve znění pozdějších předpisů. Dále je účetnictví upraveno Českými účetními standardy a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ a další vyhlášky a opatření ministerstva financí.

Účetnictví plní řadu funkcí, nejčastěji jsou v odborné literatuře zmiňovány tyto:

- poskytování informací o hospodaření firmy,
- poskytování informací pro rozhodování a řízení obchodního závodu,
- důkazní prostředek při vedení sporů,
- zjištění informací pro daňové účely.

Podle zákona o účetnictví je povinností vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Tento zákon definuje účetní jednotky, předmět účetnictví, účetní období, účetní knihy a účetní doklady, směrnou účetní osnovu. Dále zákon obsahuje výčet základních povinností při vedení účetnictví, při používání účetních metod, a stanovuje základní požadavky na obsah účetní závěrky a její zveřejňování.

³² DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Daňová evidence podnikatelů 2014*. 11. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5117-7

³³ BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným - prakticky včetně účetnictví a daní*. 10. vyd. Ostrava: ANAG, spol. s r. o., 2014. ISBN 978-80-7263-659-4

Kdo je účetní jednotkou nalezneme v § 1 ZoÚ. Jedná se především o tyto subjekty:

- právnické osoby se sídlem na území České republiky,
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu stanovené jiným právním předpisem,
- fyzické osoby (podnikatelé) zapsané v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby (podnikatelé), při splnění podmínky překročení obrátu nad 25 000 000 Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok,
- ostatní fyzické osoby (podnikatelé), které jsou účastníkem ve společnosti, pokud alespoň jeden z účastníků vede účetnictví,
- ostatní fyzické osoby (podnikatelé) na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby povinné vést účetnictví na základě jiného právního předpisu.

Hlavní dokumentaci při vedení účetnictví tvoří deníky, hlavní kniha, knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů. Důležité je si zapamatovat, že v deníku se dodržuje časová posloupnost účetních případů a v knihách je nutné dodržovat věcnou příslušnost. Při účtování je možno využít analytické účty, kterými lze rozčlenit účty syntetické například podle potřeb daňových předpisů, potřeb účetní závěrky a dalších potřeb účetní jednotky. Jedním z důvodů analytického členění je rozlišování jednotlivých hospodářských jednotek a tím získat přehlednější obraz hospodaření podniku. Každá účetní jednotka si dle svých potřeb samostatně sestavuje účetní rozvrh na základě směrné účetní osnovy.³⁴

3.2 Podnikatel jako fyzická osoba a jeho daňové zatížení

Označení individuální podnikatel (IP) nebo osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) se používá pro samostatně podnikající fyzickou osobu, která může podnikat na základě živnostenského či jiného oprávnění. Dle zákona o daních z příjmů, zákonech o pojistném na sociální zabezpečení a na veřejné zdravotní pojištění je OSVČ taková osoba, jež má příjem z podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti.

Výše daňové povinnosti podnikatele je stanovena dle zákona o daních z příjmů, o kterém bylo pojednáváno v předcházející kapitole. Tato práce se zabývá přechodem z

³⁴ BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným prakticky včetně účetnictví a daní*. 10. vyd. Ostrava: ANAG, spol. s r. o., 2014. ISBN 978-80-7263-659-4

podnikání individuálního podnikatele (živnostníka) na společnost s ručením omezeným, z tohoto důvodu je dále uveden pouze popis podnikání na základě živnostenského zákona.

Provozovat živnost může fyzická nebo právnická osoba, splní-li všeobecné a zvláštní podmínky uvedené v § 6 a 7 živnostenského zákona. Všeobecnými podmínkami jsou plná svéprávnost (dříve dosažení věku 18 let a způsobilost k právním úkonům) a bezúhonnost. Mezi zvláštní podmínky pro provozování živnosti se řadí odborná či jiná způsobilost.

Existují dva druhy živností:

- **ohlašovací živnosti** – vznik dnem ohlášení (u právnických osob dnem zápisu do obchodního rejstříku),
 - živnost řemeslná je živnost provozována při splnění všeobecných podmínek a splnění podmínky odborné způsobilosti (získaná vyučením v oboru a praxí),
 - živnost vázaná je živnost provozována při splnění podmínky odborné způsobilosti (výuční list, maturitní zkouška, vysoká škola či jiná zkouška odborné způsobilosti, praxe),
 - živnost volná je živnost provozována při splnění všeobecných podmínek, nevyžaduje se prokázání odborné nebo jiné způsobilosti,
- **koncesované živnosti** – vznik nabytím právní moci rozhodnutí o udělení koncese (státního povolení).³⁵

Veškeré živnosti podléhající koncesi nalezneme vyjmenované v živnostenském zákoně v příloze č. 3. Jedná se především o živnosti, které mohou ohrozit zdraví a životy obyvatel, veřejné zájmy nebo majetková a jiná práva. Taxativní výčet živností řemeslných, vázaných a volných nalezneme v přílohách č. 1, 2 a 4 živnostenského zákona.

Pokud podnikatelé nesplňují podmínky pro provozování činnosti, mají možnost provozovat živnost prostřednictvím odpovědného zástupce. Odpovědný zástupce je fyzická osoba, která odpovídá za řádný provoz živnosti a za dodržování všech souvisejících právních předpisů, především živnostenskoprávních. Maximální počet podnikatelů, pro které je možno odpovědného zástupce vykonávat, jsou čtyři podnikatelé. Samozřejmostí je, aby odpovědný zástupce splňoval všeobecné i zvláštní podmínky nutné pro provozování živnosti.

³⁵ KONEČNÁ, Jana. *Druhy živností. Jak podnikat* [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/zivnosti-volne-vazane.php>

Živnostenský rejstřík, vedený na stránkách Ministerstva průmyslu a obchodu, obsahuje informace o živnostenském podnikání v České republice, povinnosti, podmínky a rady k získání živnostenského oprávnění pro provozování živnosti. Na těchto stránkách je možno také ověření konkrétních podnikatelských osob a vyhledávání podle identifikačního čísla a jména. Dále jsou zde například zveřejněny statistické údaje týkající se počtu vydaných živnostenských oprávnění, počtu podnikatelů a údaje o členění získaných živnostenských oprávnění podle fyzických a právnických osob a cizinců.³⁶

Tab. 3.1 Počet podnikatelských subjektů s živnostenským oprávn. v letech 2010-2014

Rok	Fyzické osoby	Právnické osoby	Celkem	Cizinci
2010	1 908 925	324 549	2 233 474	90 983
2011	1 950 323	342 918	2 293 241	93 059
2012	1 957 218	361 472	2 318 690	91 040
2013	1 965 757	379 084	2 344 841	85 887
2014	1 974 925	400 827	2 375 752	83 569

Zdroj: Statistické údaje z RŽP, dostupné z: <http://www.rzp.cz/statistikySbj.html>

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že počet podnikatelských subjektů každým rokem stoupá jak u fyzických osob, tak i u osob právnických. Naopak počet podnikajících cizinců v ČR se od roku 2012 snižuje. Z tabulky lze taky vyčíst, že naprostou většinu podnikatelů na našem území tvoří fyzické osoby.

Fyzické i právnické osoby podnikající na základě živnostenského oprávnění jsou poplatníky daně z příjmů. Předmětem daně individuálního podnikatele jsou dle § 7 ZDP příjmy ze samostatné činnosti. Odečtením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů od získaných příjmů, získáme základ daně. Nezbytné údaje pro stanovení základu daně se získají z daňové evidence nebo účetnictví. Zjištěný výsledek hospodaření je nezbytné dále upravit na daňový základ dle § 23-33 ZDP. Výpočet výsledné daňové povinnosti podnikatelského subjektu je popsán v následující tab. 3.2.

³⁶ Ministerstvo průmyslu a obchodu. *Živnostenské podnikání*. Podpora podnikání [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/podpora-podnikani/zivnost-podnikani/>

Tab. 3.2 Stanovení daňové povinnosti OSVČ (fyzické osoby)

POLOŽKY VZORCE	Poznámky
Výsledek hospodaření	
- Výnosy nepodléhající zdanění	
+ Daňové neuznatelné náklady	
= Dílčí základ daně z příjmů dle § 7 ZDP	
+ dílčí základy daně z příjmů dle § 6, § 8, § 9, § 10 ZDP	
= Celkový základ daně	
- odpočet nezdanitelných částí základu daně dle § 15 ZDP	
- odpočet položek odčitatelných od základu daně dle § 34 ZDP	
= upravený základ daně	Zaokrouhlený na 100 Kč dolů
x sazba daně	15 %
= daň z příjmů fyzických osob	
- úhrn slev na dani (dle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba ZDP)	
= roční daň v Kč po uplatnění slev	
- daňová zvýhodnění na dítě dle § 35c ZDP	
= roční daň po slevě na vyživované dítě nebo daňový bonus	
- zaplacené zálohy na daň	
= doplatek (+) / přeplatek (-) na dani	

Zdroj: vlastní zpracování

Podnikání fyzických osob má samozřejmě své výhody i nevýhody, které jsou níže vyjmenované.

VÝHODY

- Administrativní i finanční nenáročnost při založení živnosti, kdy se počáteční správní výlohy pohybují kolem 1 000 Kč.
- Vznik dalších provozních nákladů při založení závisí na konkrétním předmětu podnikání, ale minimální výše počátečního kapitálu stanovena dle zákona není.
- Po splnění zákonem daných podmínek je možné téměř ihned zahájit podnikatelskou činnost (hned po ohlášení na příslušném úřadu).
- Jednoduchost přerušení či ukončení činnosti v případě, že fyzická osoba není zapsána do obchodního rejstříku (např. odpadají formální povinnosti jako zveřejňování požadovaných údajů, atd.).
- Dobrovolný zápis do obchodního rejstříku (nejsou-li dány podmínky pro povinnou registraci).

- Možnost volby mezi vedením daňové evidence a podvojným účetnictvím. Je-li podnikatel zapsán v obchodním rejstříku nebo jeho obrat překročil stanovenou výši 25 mil. Kč, je dle zákona o účetnictví povinen vést podvojný účetnictví.
- Při stanovení dílčího základu daně dle § 7 ZDP má podnikatel možnost uplatnit si výdaje ve skutečné výši, anebo si uplatnit výdaje stanovené procentem z příjmů. Tato eventualita je vhodná pro podnikatele, jejichž výdaje jsou zanedbatelné, ale dosahují příjmů.
- Možnost využití daňové úspory, kdy osobu žijící s podnikatelem ve společné domácnosti označíme jako spolupracující osobu, je možné na ní převést část příjmů a výdajů z podnikatelské činnosti.
- Podnikatel si může odečíst od základu daně nezdanitelné části, uplatnit si odčitatelné položky a slevy na dani. Zisk z podnikatelské činnosti je zdaněn sazbou daně ve výši 15 %, tedy daní z příjmů fyzických osob.

NEVÝHODY

- Nutnost odborného vzdělání a podnikatelských schopností, které jsou potřebné k vykonávání vlastní podnikatelské činnosti. Při své podnikatelské činnosti je nutné sledovat také účetní a daňovou problematiku, nebo tuto práci svěřit odborníkovi (vznik dalších nákladů).
- Ručení podnikatele za dluhy celým svým majetkem, a to jednak majetkem používaným k podnikání, tak i majetkem osobním z čehož vyplývá vysoké riziko. Riziko z neomezeného ručení lze zmírnit rozdělením společného jmění manželů, kdy je majetek rozdělen mezi manžele a podnikatel ručí pouze svou částí.
- Omezená dostupnost k získání cizího kapitálu (např. bankovní úvěr).
- Obchodní partneři a zákazníci mohou často vnímat živnostníka jako méně seriózního a finančně nestabilního partnera. Všeobecně je známější náklonnost k jednání s právníckými osobami, které působí důvěryhodněji a finančně stabilněji.
- Podnikání pokračuje i po smrti fyzické osoby.
- Vyšší daňová zátěž a snížená možnost daňové optimalizace, také příspěvky na sociální a zdravotní pojištění jsou u této formy podnikání velmi vysoké. Pro začínající podnikatele mohou být pravidelné měsíční platby pojistného komplikací, zvláště pokud se mu v podnikání nedaří.

3.3 Přejchod z fyzické osoby podnikatele na právnickou osobu

V rámci rozhodování při daňové optimalizaci podnikání jako fyzické osoby dochází i k rozhodování o jiné právní formě podnikání. Při rozhodování o jiné právní formě se nejčastěji porovnává výsledná daňová optimalizace mezi současným podnikáním jako fyzická osoba a obchodními korporacemi, aby podnikatel zjistil, zda by byl pro něho přechod na jinou právní formu výhodnější. Pokud se daný podnikatel nakonec rozhodne k přechodu na právnickou osobu, lze využít několik možností:

- založení nové obchodní společnosti a následný prodej obchodního závodu fyzické osoby,
- vklad obchodního závodu fyzické osoby do nově založené obchodní společnosti,
- souběžné podnikání obou osob a postupný převod majetku.³⁷

Přejchod podnikání z fyzické osoby na osobu právnickou může být pro podnikatele velmi významným přínosem. Přejchod se dá uskutečnit kdykoliv během roku, ovšem výhodnější je realizovat přechod na přelomu roku (tedy k 1. lednu nebo k 1. dni hospodářského roku pokud se hospodářský rok neshoduje s rokem kalendářním).³⁸

3.3.1 Prodej obchodního závodu fyzické osoby do nově založené obchodní společnosti

Obchodní závod definuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník jako organizovaný soubor jmění vytvořený podnikatelem a sloužící k provozování jeho činnosti. Vzniká i nový pojem koupě obchodního závodu, který nahrazuje dosavadní pojem prodej podniku. Kupující nabývá vše co k závodu jako celku náleží. Stává se věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů mimo veřejnoprávních závazků a pohledávek.

Na základě smlouvy o koupi obchodního závodu dochází k přímému převodu celého podnikání fyzické osoby na nově vzniklou obchodní společnost, většinou založenou formou peněžitých vkladů. Kupující se stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k obchodnímu závodu náleží, avšak z dluhů přejímá jen ty, o jejichž existenci věděl nebo je

³⁷IPODNIKATEL. *Přejchod z OSVČ na S.R.O.* [online]. [cit. 2015-03-26]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Zahajeni-podnikani/jak-na-prechod-z-osvc-na-sro.html>

³⁸PODNIKATEL. *Změny právní formy podnikání* [online]. [cit. 2015-03-26]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/z-osvc-eserockem-postupnymprevodem-majetku.html>

musel rozumně předpokládat. Novinkou pro prodávajícího je povinnost oznámit svým věřitelům a dlužníkům, že došlo k prodeji obchodního závodu a komu byl obchodní závod prodán. Fyzická osoba prodejem obchodního závodu nezaniká, stává se vlastníkem pohledávky z titulu prodeje obchodního závodu. Nicméně její podnikatelská činnost skončila, jelikož prodala veškeré své aktivity, tak je zapotřebí řádně podnikání ukončit. Zdanění příjmů fyzických osob se odvíjí od úhrady této vzniklé pohledávky z titulu prodeje obchodního závodu nebo od vystavení daňového dokladu podnikatelem fyzickou osobou. Kupní cena se zjistí na základě údajů o převáděném jmění z účetních záznamů prodávajícího obchodního závodu (podnikání fyzické osoby).

Nevýhodou je časová náročnost a vznik nákladů na daňové poradce, právníka a znalce k provedení této možnosti přeměny právní formy. Další nevýhodou tvoří fakt, že nová obchodní společnost musí disponovat finančními prostředky pro uskutečnění koupě, případně lze tento problém řešit prodloužením splatnosti závazku.

3.3.2 Vklad obchodního závodu fyzické osoby do nově založené obchodní společnosti

V tomto případě transformace právní formy dochází ke vkladu obchodního závodu fyzické osoby do základního kapitálu nově založené právnické osoby. Jedná se o tzv. nepeněžitou formu splacení základního kapitálu k rukám správce vkladu nové obchodní společnosti. Nepeněžitý vklad je upraven zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (ZOK), kdy podle nové právní úpravy předmět nepeněžitěho vkladu nemusí být hospodářsky využitelný a již není vyžadováno ocenění vkladu znalcem určeným soudem, nýbrž postačí znalec vybraný jednatelem či zakladatelem.

Vkladateli vzniká uzavřením písemné smlouvy o vkladu obchodního závodu závazek odevzdat příjemci vkladu obchodní závod a naopak příjemci vkladu vzniká povinnost převzít dluhy vkladatele. Vkladem obchodního závodu je definitivně ukončeno podnikání fyzické osoby, avšak fyzická osoba nezaniká, stává se totiž vlastníkem obchodního podílu či akcií.

Mezi výhody této přeměny patří to, že není nutností mít peněžní prostředky v nové obchodní společnosti, neboť jak bylo uvedeno, jedná se o bezúplatný převod majetku. Další výslovnou výhodou je, že lze jednorázově vložit celý obchodní závod včetně závazků fyzické osoby, avšak veřejnoprávní dluhy a pohledávky převést nelze.

Jako nevýhodu lze uvést, že vklad obchodního závodu je náročný na přípravu a provedení díky čemuž vznikají i náklady na daňové poradce, právníka a znalce.

3.3.3 Souběžné podnikání fyzické a právnické osoby a postupný převod obchodního majetku

Jedná se o nejčastěji využívaný způsob přechodu z OSVČ na jinou právní formu. Dochází k založení nové obchodní společnosti a paralelnímu podnikání fyzické osoby s postupným převodem obchodního majetku na nově vzniklou právnickou osobu a postupným ukončením podnikání této fyzické osoby. Tato změna bývá v praxi považovaná za nejjednodušší. Fyzická osoba si vybere, který obchodní majetek převede do nové firmy a který ponechá fyzické osobě, jejíž činnost postupně utlumí. Předmětem prodeje nebo vkladu mohou být zásoby, pohledávky a dlouhodobý majetek. Naopak nelze převádět dluhy, tudíž musí být uhrazeny fyzickou osobou.

K založení nové obchodní korporace dochází formou peněžitých vkladů. Jménem obchodní společnosti jedná její zakladatelé a to v období mezi založením (sepsáním zakladatelského dokumentu) a vznikem této společnosti (zapsáním do obchodního rejstříku), ale po vzniku společnosti musí toto jednání schválit valná hromada či jednatele společnosti.

Jelikož není možné postoupit na osobu právnickou dluhy fyzické osoby, dochází se souhlasem obchodních partnerů k uzavírání stávajících či nových obchodních vztahů s novou účetní jednotkou. Ta se stává i novým zaměstnavatelem, proto jsou ukončeny i vztahy se zaměstnanci a následně uzavřeny nové pracovní smlouvy.

Nevýhodu se tak může jevit skutečnost, že musí dojít k uzavření velkého počtu smluv na převod všech složek podnikání OSVČ a tvorba nového jména či image firmy. Naopak jako výhoda se jeví rychlost způsobu přechodu a možnost rozložení daňového zatížení.

3.4 Podnikatel jako právnická osoba a jeho daňové zatížení

Pojem obchodní korporace, čímž jsou obchodní společnosti a družstva, nám definuje zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen ZOK). Obchodní společnosti se dělí na osobní a kapitálové. Osobními společnostmi jsou komanditní společnost a veřejná obchodní společnost. Mezi kapitálové společnosti řadíme společnost s ručením omezeným a akciovou společnost. Zákon dále upravuje i družstva, evropské družstevní společnosti, evropské společnosti a evropské hospodářské zájmové sdružení.

V této diplomové práci je řešen přechod z podnikání individuálního podnikatele na společnost s ručením omezeným, a proto se bude podkapitola detailněji zabývat pouze touto konkrétní obchodní společností.

Společnost s ručením omezeným je dle § 132 ZOK společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli vyzváni věřitelem k plnění. Obchodní firma (název společnosti) musí obsahovat celé označení „společnost s ručením omezeným“ nebo alespoň zkratku „spol. s r. o.“ nebo „s. r. o.“.

Orientace v právní úpravě s. r. o. se jeví komplikovaně, neboť kromě úpravy v ZOK se na s. r. o. vztahuje i obecná úprava právnických osob v Obč.Z. Pro základní systematiku právní úpravy společnosti s ručením omezeným platí následující (v pořadí od úpravy zvláštní k úpravě obecnější):

- úprava společnosti s ručením omezeným v ZOK,
- úprava obchodních korporací v ZOK,
- úprava korporací v Obč.Z.,
- úprava právnických osob v Obč.Z.,
- úprava osob v Obč.Z.³⁹

Společnost s ručením omezeným může založit jedna nebo více fyzických osob. V případě založení společnosti jedinou osobou, je zakladatelským dokumentem zakladatelská listina. Pokud obchodní společnost zakládá více než jedna osoba, je zakladatelským

³⁹ BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným - prakticky včetně účetnictví a daní*. 10. vyd. Ostrava: ANAG, spol. s r. o., 2014. ISBN 978-80-7263-659-4

dokumentem společenská smlouva. Založení obchodní společnosti není jednoduchý proces, lze ho rozdělit do několika kroků:

- uzavření společenské smlouvy formou notářského zápisu,
- složení základního jmění společnosti (nebo jeho části),
- získání podnikatelského oprávnění,
- návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku,
- registrace společnosti u místně příslušného finančního úřadu.⁴⁰

Obchodní společnost je založena po podpisu společenské smlouvy, která musí mít formu veřejné listiny, tj. forma notářského zápisu vyhotovený v písemné podobě notářem. Společenská smlouva slouží i jako dokument obsahující veškeré aktuální údaje. Společenská smlouva dle § 146 odst. 1 ZOK obsahuje:

- firmu společnosti,
- předmět podnikatelské nebo jiné činnosti,
- jména, bydliště a sídla všech společníků,
- určení druhů podílů každého společníka a práva a povinnosti s nimi spojenými,
- výše vkladů připadajících na podíly,
- výše základního kapitálu,
- označení jednatelů společnosti a způsoby jejich jednání.

Dále společenská smlouva dle § 146 odst. 2 ZOK při založení obsahuje popis a ocenění nepeněžitých vkladů, určení osoby znalce, který vklad oceňoval, určení správce vkladu a vkladovou povinnost jednotlivých zakladatelů včetně lhůty pro splacení a další údaje. Součástí společenské smlouvy lze považovat i stanovy, které upravují vnitřní organizaci společnosti a podrobněji popisují některé náležitosti ve společenské smlouvě.

Vklady jsou před vznikem společnosti spravovány pověřeným správcem vkladu, tím může být jeden či více zakladatelů. Nejuznávanějším způsobem je složení vkladu na nově založený bankovní účet, který je vystavený na jméno správce vkladu.

Aby společnost mohla podat návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku (minimálně do 6 měsíců od založení), musí mít splaceno celé vkladové ážio, nepeněžité vklady a nejméně 30 % všech peněžitých vkladů. Při založení obchodní společnosti jediným

⁴⁰BUSINESSCENTER. *Postup založení společnosti s ručením omezeným* [online]. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/formypodn/sro/zalozeni.aspx>

společníkem, jako v podmínkách této práce, musí být splaceny veškeré upsané vklady již před zápisem do obchodního rejstříku. Vklady se stávají majetkem společnosti až po jejím zápisu do obchodního rejstříku.⁴¹

Návrh na zápis obchodní společnosti do obchodního rejstříku se v souladu se zákonem č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob podává prostřednictvím elektronického formuláře, tzv. inteligentní formulář. Tento formulář spolu s přílohami lze zaslat jak elektronicky (s elektronickým podpisem), tak i v listinné podobě (úředně ověřené podpisy všech jednatelů) příslušnému soudu. Mezi přílohy dokládající se k návrhu patří:

- doklady o založení – společenská smlouva, zakladatelská listina,
- oprávnění k podnikatelské činnosti (živnostenské listy, koncese),
- doklady o splacení vkladu,
- doklady o sídle – písemné prohlášení vlastníků prostor, kterým je udělen souhlas k používání prostor.

Každý jednatel musí předložit výpis z Rejstříku trestů (nesmí být starší než 3 měsíce) a čestné prohlášení, že je způsobilý k právním úkonům a splňuje podmínky provozování živnosti. Jednatelé musí do 90 dnů od založení obchodní společnosti podat návrh na zápis do obchodního rejstříku. Zápisem do obchodního rejstříku vzniká společnost s ručením omezeným a tímto dnem nastává povinnost vést podvojný účetnictví (sestavení zahajovací rozvahy a otevření účetních knih).

Dle § 142 ZOK je povinností obchodní společnosti tvořit základní kapitál, který je tvořen vklady společníků (peněžní prostředky, nepeněžitou formou majetku). Dříve činila minimální výše základního kapitálu 200 000 Kč a minimální výše vkladu společníka 20 000 Kč. S platností nového zákona o obchodních korporacích byla minimální výše základního kapitálu (vkladu) stanovena na symbolickou částku 1 Kč. Důvodem této změny je to, že základní kapitál ztratil svou zajišťovací funkci a ochrana věřitelů společnosti s ručením omezeným by měla být zajištěna jinými právními instituty. Jako například odpovědnost jednatelů a možností domáhat se škody na jednatelích nevykonávajících funkci s péčí řádného hospodáře.⁴²

⁴¹ BĚHOUNEK, Pavel. Společnost s ručením omezeným - prakticky včetně účetnictví a daní. 10. vyd. Ostrava: ANAG, spol. s r. o., 2014. ISBN 978-80-7263-659-4

⁴² BĚHOUNEK, Pavel. Společnost s ručením omezeným - prakticky včetně účetnictví a daní. 10. vyd. Ostrava: ANAG, spol. s r. o., 2014. ISBN 978-80-7263-659-4

Například ve Velké Británii, je povinností vyplnit a poslat do registru obchodních společností následující dokumenty, a to v elektronické nebo tištěné podobě (CLAYTON, 2008):

- žádost o zápis obchodní společnosti,
- prohlášení o kapitálu a počátečních podílech,
- prohlášení obsahující informace o obchodní firmě, sídle, řediteli a tajemníkovi společnosti,
- prohlášení o shodě s požadavky na žádost o zápis (registraci) společnosti.

3.4.1 Zdaňování ve společnosti s ručením omezeným

V souvislosti se zdaněním společnosti s ručením omezeným může dojít ke zdanění několika různých příjmů. Jedná se především z pohledu této diplomové práce o:

- příjem jednatele,
- odměny členů orgánů,
- příjem společníka,
- podíly na zisku a
- příjem společnosti.

JEDNATEL SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM

Příjmy za práci jednatelů byly do konce roku 2013 uvedeny v definici příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Od 1. 1. 2014 dochází k formální změně, kdy jsou jednatele vždy považováni za členy statutárních orgánů dle § 152 Obč.Z. ZDP na změnu reaguje a příjmy jednatelů jsou nově příjmem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP pod označením odměna člena statutárního orgánu. Pro rok 2015 se u odměn jednatele v oblasti daňového zatížení a odvodů na veřejnoprávní pojištění nic nezměnilo. Podepsáním prohlášení k dani má jednatel nárok na zohlednění nezdaniitelných částek, na daňové zvýhodnění a jsou mu sraženy zálohy na daň z příjmů.

ODMĚNY ČLENŮ ORGÁNŮ SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM

Odměny členů orgánů obchodní společnosti (např. odměny členům představenstva, odměny členům dozorčí rady) se řadí do příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, tj. příjmy orgánu právnické osoby.

SPOLEČNÍK SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM

Příjem společníka je i v případě, že společník nemá uzavřený pracovněprávní vztah, považován za příjem ze závislé činnosti a to podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP. V případě, že společník vykonává i práci nad rámec činnosti společníka, musí se na tuto činnost uzavřít pracovněprávní vztah podle zákoníku práce. Na příjem se bude pohlížet jako na příjem dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, tj. příjem z pracovněprávního poměru.

PODÍLY NA ZISKU

Vyplacené podíly společníkům podléhají zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15 %, neboť jsou považovány za příjmy z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP. Povinnost daň správně vypočítat, srazit a odvést příslušnému správci daně má obchodní společnost.

Nově umožňuje Zákon o obchodních korporacích výplatu podílu na zisku formou zálohy. Do konce roku 2013 bylo možné vyplácet podíly na zisku pouze po skončení účetního období, tedy po schválení účetní závěrky vrcholným orgánem obchodní společnosti. Od roku 2014 platí novinka vyplácení tzv. záloh na podíly na zisku při splnění podmínek v § 40 odst. 2 ZOK:

- nesmí dojít k vyplacení zisku nebo prostředků z jiných vlastních zdrojů, ani záloh na ně, pokud by si tím obchodní korporace přivodila úpadek podle jiného právního předpisu,
- zálohy na podíl na zisku lze vyplatit pouze na základě mezitímní účetní závěrky,
- výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší než součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku minulých let a ostatních fondů ze zisku snížených o neuhrazenou ztrátu z minulých let,

- k výplatě záloh nelze použít rezervní fondy tvořené k jiným účelům, ani vlastní zdroje, které jsou účelově vázány, a jejich účel není obchodní společnost oprávněna měnit.

„Vyplacená záloha je pohledávkou obchodní společnosti vůči společníkovi a musí být zaúčtována proti výsledku hospodaření za období, na které byla poskytnuta. V roce 2014 bude vyplacena záloha na podíl na zisku na rok 2014, musí být zaúčtována se ziskem roku 2014. V případě, že se valná hromada rozhodne v roce 2014 nerozdělovat zisk nebo zisk nebude vytvořen, musí společníci vrátit zálohu na podíl na zisku.“⁴³

SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM

U daně z příjmů společnosti s ručením omezeným dochází k tzv. dvojímu zdanění, tedy na první úrovni je zdaněn výsledek hospodaření a na úrovni druhé dochází k zdanění zisku určeného společníkům. Základ daně z příjmů zjistíme pomocí údajů o výnosech a nákladech společnosti za zdaňovací období, uvedené v účetnictví této společnosti. Výsledek hospodaření se vyčíslí rozdílem výnosů a nákladů a takto zjištěný výsledek hospodaření je dále upraven na daňový základ. Z daňového základu vypočítáme výslednou daňovou povinnost dle níže uvedené tabulky č. 3.3.

Tab. 3.3 Výpočet daňové povinnosti společnosti s ručením omezeným

POLOŽKY VZORCE	POZNÁMKY
Výnosy	
- Náklady	
= Výsledek hospodaření	zjištěno z účetnictví obchodní společnosti
+ daňově neuznatelné náklady a výnosy	viz. Tab. 3.4
- výnosy nezahrnuté do základu daně	dle účetnictví
= základ daně	
- položky odčitatelné od základu daně	§ 34 zákona o dani z příjmů
- dary	
= upravený základ daně	zaokrouhlený na 1000 Kč dolů
x sazba daně	19 %
= daňová povinnost	

Zdroj: vlastní zpracování

⁴³BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným – daňové změny pro rok 2014*. Učetníkavarna [online]. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d44262v55487-spolecnost-s-ručením-omezeným-danové-změny-pro-rok-2014/>

Výsledná daňová povinnost je odečtena (popřípadě přičtena) k výsledku hospodaření, čímž společnosti vzniká disponibilní zisk, tedy zisk po zdanění. Disponibilní zisk se dále rozděluje společníkům a do rezervního fondu či jiných fondů.

Následující tabulka 3.4 obsahuje výčet některých daňově neuznatelných nákladů, které zvyšují základ daně, tzn. nelze je uplatnit jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Tab. 3.4 Výčet nejčastěji uplatňovaných daňově neuznatelných nákladů

ČÍSLO ÚČTU	NÁZEV ÚČTU	POZNÁMKA
512	Cestovné	neuznatelné nad limit
513	Náklady na reprezentaci	neuznatelné v plné výši
543	Dary	neuznatelné v plné výši
545	Ostatní pokuty a penále	neuznatelné jsou nesmluvní pokuty a penále
546	Odpis pohledávek	dle situace
549	Manka a škody z provozní činnosti	daňově uznatelné pouze do výše náhrady, zbylá částka je neuznatelná, s výjimkami dle ZDP
551	Odpisy DHM a DNM	neuznatelné jsou pouze účetní odpisy
562	Úroky	úroky z úvěrů nad rámec stanovený v §25/1/w ZDP

Zdroj: vlastní zpracování

Také společnost s ručením omezeným má své výhody a nevýhody stejně jako i jiné právní formy podnikání a je zapotřebí je zhodnotit při výběru vhodné právní formy pro daného podnikatele.

VÝHODY

- Obchodní společnost může mít libovolný počet společníků (jejich práva a povinnosti upravuje společenská smlouva), lze ji založit i jedním zakladatelem.
- Společenská smlouva je pružná, je možno v ní upravit práva a povinnosti společníků, obchodní podíly a celou řadu dalších skutečností.

- Snadné založení společnosti s ručením omezeným, neboť došlo k zrušení minimální hranice základního kapitálu 200 000 Kč. Předpokladem pro snížení základního kapitálu bylo motivovat více lidí k zakládání s.r.o.
- Dohodnou-li se společníci, nemusí se osobně podílet na činnosti s.r.o. Příjem ze obchodní společnosti mohou získat společníci vícero způsoby, např. jako příjem za práci jednatele s.r.o., podíl na zisku, úplata za zastupování společnosti, odměny členů statutárních orgánů.
- Požadavky dle živnostenského zákona nemusí splňovat všichni společníci, stačí pouze ti, kteří povedou danou činnost.
- Snadnější přístup k cizímu kapitálu (bankovní úvěr, apod.),
- U obchodních partnerů je právnická osoba důvěryhodnější forma podnikání.
- Možnost vkládání peněžitých i nepeněžitých vkladů, které jsou oceněny libovolným znalcem. Zrušena povinnost ocenění nepeněžitých vkladů soudem jmenovaným znalcem.

NEVÝHODY

- Povinnost vedení účetnictví, většinou využitím příslušného odborníka.
- Administrativní, finanční i časová náročnost při založení a chodu obchodní společnosti (např. svolávání valných hromad).
- Založení obchodní společnosti je podmíněno sepsáním společenské smlouvy notářským zápisem a před zápisem obchodní společnosti do obchodního rejstříku, musí být splněny zákonem dané podmínky.
- Otázka odpovědnosti a ručení. Doposud ručila obchodní společnost celým svým majetkem a společníci ručili společně a nerozdílně do výše souhrnu nesplacených vkladů. Jednatelé mohou ručit celým svým majetkem, pokud obchodní společnost nebude spravována tzv. s péčí řádného hospodáře.
- Zisk obchodní společnosti je zdaněn daní z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Zdanění zvláštní sazbou daně 15 % podléhají společníkům vyplacené podíly na zisku.

4 Analýza změny podnikání

V této kapitole bude představen vybraný podnikatel, u kterého dojde k posouzení účetních a daňových aspektů u jednotlivých možností přechodu podnikatele fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. V rámci této části budou použity poskytnuté údaje za účetní období 2013 a to v souladu se současnou právní úpravou.

Dále dojde k porovnání podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným z hlediska daně z příjmů, odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za rok 2013. V rámci této části budou také použity údaje poskytnuté vybraným podnikatelem za účetní období 2013 dle právní úpravy platné pro rok 2013, neboť záměrem bude porovnat daň z příjmů a odvody na sociální pojištění při podnikání jako fyzická osoba a podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným.

Účelem této kapitoly bude poskytnout přehled o možnostech u daného podnikatele, tak aby podnikatel získal dostatek informací pro výběr vhodné varianty při řešení této problematiky.

4.1 Představení podnikatele fyzické osoby

Zvolený individuální podnikatel zahájil svou podnikatelskou činnost v průběhu roku 1996. Zpočátku pracoval v Praze a okolí, nyní působí po celém území České republiky. Předmětem jeho podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 a 3 živnostenského zákona, přesněji podniká v oboru zahradnických a pěstitelských služeb. V současnosti je „firma“ rozdělena do několika samostatných úseků, a to na úsek realizace sadových úprav, úsek údržby zeleně, úsek péče o stromy a arboristiku.

V rámci své podnikatelské činnosti provádí realizaci výsadeb veřejné zeleně, rekonstrukce zeleně historických parků i starých zahrad. Stromy a keře jsou dováženy ze zemí Evropské unie, neboť na našem území je nedostatek kvalitního a vzrostlého rostlinného materiálu. Tyto dovozy zvyšují celkové náklady na výstavbu, ale velice často se takováto investice vyplatí. Dále se podnikatel zabývá výstavbou soukromých zahrad, s kterou souvisí úzká spolupráce se zahradními architekty. Ti vymýšlejí stále nové architektonické, technické a výtvarné prvky, a tím firmu nutí k neustálému hledání nových námětů a technologií. S

realizací nových sadovnických úprav neodmyslitelně souvisí i následná péče o zeleň, ta je zajištěna samostatnou skupinou zahradníků, kterou podnikatel zaměstnává.

Podnikatel je součástí Svazu zakládání a údržby zeleně, který sdružuje podnikatele v oboru zahradní a krajinářské tvorby. Dále je členem občanského sdružení SZKT, o. s. (Společnost pro zahradní a krajinářskou tvorbu). Jedná se o neziskové sdružení odborníků – profesionálů v oboru sadovnictví a krajinářství, které každoročně pořádá celou řadu odborných akcí, jako jsou odborné semináře a konference, výstavy, odborné zájezdy, exkurze a dílny.

Podnikatel je plátcem daně z přidané hodnoty, silniční daně a daně z nemovitých věcí. Od roku 2011 přešel z vedení daňové evidence na podvojný účetnictví z důvodu překročení obratu nad výši 25 000 000 Kč. Podnikatel podniká na základě živnostenského zákona, ale rád by převedl své podnikání na společnost s ručením omezeným a to z několika důvodů. Prvním důvodem je neustálý rozvoj jeho podnikatelské činnosti a s tím spojené riziko, které je mnohem vyšší než na začátku podnikání. Druhým významným aspektem je zlepšení podnikatelské image pro jednání s obchodními partnery a pro získávání veřejných zakázek. Dalším důvodem je širší možnost daňové optimalizace a snížení nákladů na sociální a zdravotní pojištění.

Na základě těchto skutečností se podnikatel rozhodl uvažovat o změně své právní formy z podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. Společnost s ručením omezeným založil v roce 2013. Tato společnost nevykazuje ekonomickou činnost. Základní kapitál byl splacen peněžitým plněním ve výši 200 000 Kč. Tento vklad tvoří v aktivech společnosti položku krátkodobého finančního majetku.

4.2 Prodej obchodního závodu

Vybraný podnikatel může své podnikání (obchodní závod) prodat již založené společnosti s ručením omezeným jako celek. V tomto případě tvoří výjimku z prodeje obchodního závodu možnost převedení živnostenského oprávnění a veřejnoprávních závazků, neboť se tyto práva a povinnosti vztahují ke konkrétní osobě daného podnikatele. Prodej obchodního závodu je upraven v § 2175 - 2183 Obč.Z.

Při prodeji obchodního závodu je zapotřebí pohlížet na podnikatele fyzickou osobu a společnost s ručením omezeným jako na samostatné právní subjekty. V souvislosti s vybraným podnikatelem vystupuje podnikatel fyzická osoba jako prodávající a společnost

s ručením omezeným jako kupující. Při prodeji obchodního závodu se očekává ukončení činnosti podnikatele fyzické osoby. Z tohoto důvodu je potřeba zohlednit daňové dopady při ukončení činnosti a to především dodanění pohledávek a zásob z důvodu přechodu z daňové evidence na účetnictví u vybraného podnikatele, ke kterému došlo v roce 2011.

4.2.1 Účetní aspekty z pohledu prodávajícího a kupujícího obchodního závodu

Při prodeji obchodního závodu jsou postupy účtování upraveny především v Českých účetních standardech pro podnikatele, přesněji v ČÚS č. 011 – Operace s obchodním závodem. Prodejem obchodního závodu fyzická osoba nezaniká, ale dochází k ukončení její činnosti.

Prodej obchodního závodu představuje úplatný převod, tedy převod veškerého majetku a závazků prodávajícího obchodního závodu na kupujícího. Kupující se zavazuje zaplatit dohodnutou kupní cenu v peněžitém plnění. Převádět lze, při prodeji obchodního závodu, movité a nemovité věci, peníze, cenné papíry, veškeré pohledávky a dluhy, které náleží k obchodnímu závodě (prodávající i nadále ručí za splnění dluhů). Například práva a povinnosti z pracovněprávních vztahů na kupujícího převést lze, ale jak bylo již řečeno dříve, na kupujícího nelze převést dluhy z veřejnoprávních vztahů. Podnikatel (prodávající) má tzv. notifikační povinnost, kdy musí bez zbytečného odkladu poslat písemné oznámení o prodeji obchodního závodu svým dlužníkům a věřitelům.

Pozor si podnikatel musí dát při převádění průmyslových práv a duševního vlastnictví, neboť dle Obč.Z. je tento převod zakázán, pokud to vylučuje smlouva, kterou bylo právo prodávajícímu poskytnuto či to vylučuje povaha takového práva.

Prodej obchodního závodu je uskutečněn na základě smlouvy o prodeji obchodního závodu. Aby bylo možno určit datum uskutečnění účetního případu, bude nás zajímat den nabytí platnosti smlouvy.

I když sestavení účetní závěrky a provedení inventarizace aktiv a dluhů není u prodeje obchodního závodu povinností, je nezbytností tyto činnosti provést k datu prodeje obchodního závodu. Prodávající totiž musí dokázat pravdivost údajů, k čemuž mu právě slouží fyzická nebo dokladová inventura majetku a dluhů.

Na rozdíl od prodávajícího, který vyřazuje majetek zásadně v účetních cenách, si kupující může způsob ocenění převzatého majetku zvolit sám. V zásadě má kupující dvě

možnosti, které nalezneme v § 24 odst. 3 ZoÚ. Buď ocení jednotlivé složky majetku v účetních cenách a vzniklý rozdíl, mezi oceněním obchodního závodu jako celku a účetním oceněním, se nazývá oceňovací rozdíl. Anebo ocení jednotlivé složky majetku na základě ocenění znalcem a vzniklý rozdíl, mezi oceněním obchodního závodu jako celku a znaleckým oceněním, se nazývá goodwill.

Účtování u prodávajícího

Prodávající převádí veškerý majetek (aktiva) v účetních cenách na vrub účtu 588 – Ostatní mimořádné náklady. Ve prospěch účtu 588 – Ostatní mimořádné náklady převádí závazky související s prodejem a přechodné účty pasiv, taktéž vše v účetních cenách. Proávající zruší rezervy a opravné položky vázající se k prodávánému majetku. S výjimkou rezerv, které se povinně vytváří dle zvláštních zákonů. Dále prodávající zruší oceňovací rozdíl k nabytému majetku či goodwillu vzniklého z předešlých transakcí, a to jednorázovým odpisem.

V případě aktivního rozdílu je účtováno na vrub účtové skupiny 55., v případě pasivního rozdílu ve prospěch účtové skupiny 64. Tržbu z prodeje obchodního závodu zachytí prodávající ve prospěch účtu 688 – Ostatní mimořádné výnosy a související vzniklou pohledávku z prodeje obchodního závodu zaúčtuje na vrub účtu 371 – Pohledávky z prodeje obchodního závodu.

Účtování u kupujícího

Jednotlivé majetkové složky koupeného obchodního závodu zaúčtuje kupující ve prospěch účtu 395 – Vnitřní zúčtování. Na vrub účtu 395 – Vnitřní zúčtování kupující zaúčtuje převzaté závazky nabytého obchodního závodu. Vznik dluhu z koupě obchodního závodu ve výši dohodnuté kupní ceny se zaúčtuje na vrub účtu 395 – Vnitřní zúčtování souvztažně s účtem 372 – Dluhy z koupě obchodního závodu.

Vzniklý rozdíl kupující zaúčtuje. Aktivní oceňovací rozdíl se účtuje na vrub účtu 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku a ve prospěch účtu 395 – Vnitřní zúčtování. V případě pasivního oceňovacího rozdílu je účtováno na vrub účtu 395 – Vnitřní zúčtování a ve prospěch účtu 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Vznikne-li kladný goodwill, účtujeme jej na vrub účtu 015 – Goodwill a ve prospěch účtu 395 – Vnitřní zúčtování. Záporný goodwill se zaúčtuje na vrub účtu 395 – Vnitřní zúčtování a ve prospěch účtu 015 – Goodwill.

4.2.2 Daňové aspekty z pohledu prodávajícího a kupujícího obchodního závodu

Vzhledem k tomu, že transakce proběhne mezi spojenými osobami, je důležité si při stanovení ceny za prodej obchodního závodu dávat pozor a stanovit prodejní cenu jako cenu obvyklou dle § 23 odst. 7 ZDP. U prodávajícího se v účetnictví promítne prodej obchodního závodu výsledkově (na rozdíl od vkladu obchodního závodu, u kterého se používá rozvahový způsob). Vzniklý výsledek hospodaření se tedy musí transformovat na základ daně z příjmů. Provedením rozdílu mezi sumou daňových zůstatkových cen jednotlivých aktiv sníženou o převáděné dluhy a cenou za obchodní závod uvedenou jako součást daňového přiznání na konci zdaňovacího období, kdy došlo k prodeji, je dosaženo výsledku z prodeje.

Jestliže dojde k vyčíslení ztráty z prodeje obchodního závodu, použije se § 24 odst. 8 ZDP. Z tohoto ustanovení vyplývá, že ztráta z prodeje obchodního závodu je daňově uznatelným nákladem, neboť zde není omezující uplatnění nákladů souvisejících s příjmy u jednotlivě prodávaných majetků.

Při rušení rezerv a opravných položek u prodeje obchodního závodu se nezahrnují do základu daně ty částky, které byly zaúčtovány ve prospěch nákladů, a jejich tvorba byla v předcházejícím období daňově neuznatelná.

U kupujícího se na majetkové složky, které převzal, nevztahuje daňové omezení v návaznosti na předchozího vlastníka, proto se považují za nově pořízený majetek. Na rozdíl od vkladu obchodního závodu, je možné u koupě vzniklý oceňovací rozdíl nebo goodwill daňově odepisovat (ustanovení § 23 odst. 15 ZDP). Při koupi obchodního závodu se kladný oceňovací rozdíl zahrne rovnoměrně do nákladu po dobu 180 měsíců. Záporný oceňovací rozdíl zvyšuje rovnoměrně během 180 měsíců výsledek hospodaření. Obdobně jako oceňovací rozdíl se do základu daně zahrnuje goodwill.

Je-li součástí prodeje obchodního závodu vozidlo, zánik a vznik daňové povinnosti je vázán na změnu provozovatele v technickém průkazu. Daňová povinnost zaniká původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází kalendářní měsíc, ve kterém došlo ke vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi, a to jestliže dojde ke změně provozovatele v průběhu zdaňovacího období.

V případě daně z nabytí nemovitých věcí je předmětem daně nemovitost, která je součástí prodávaného obchodního závodu. Daň z nabytí nemovitých věcí se řídí zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Povinen zaplatit daň ve výši 4 % sjednané ceny je převodce (prodávající).

S převodem nemovitosti pak bude souviset i změna vlastnického práva k této nemovitosti. Dojde-li ke změně vlastnického práva v průběhu zdaňovacího období, nebude se ke změně přihlížet. Kupující se stává poplatníkem daně až k 1. lednu následujícího období a vznikne mu povinnost podat daňové přiznání do konce ledna následujícího období.

Ve smyslu § 2 ZDPH není prodej obchodního závodu předmětem daně, tzn. prodávající (plátce DPH) neodvádí daň na výstupu. Pozor si musí dát kupující, který sice není plátce DPH, ale je osobou povinnou k dani se sídlem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku. Ten se stane plátcem DPH ode dne nabytí majetku dle § 94 odst. 2 ZDPH.

4.3 Vklad obchodního závodu

Vybraný podnikatel může své podnikání (obchodní závod) vložit do již založené společnosti s ručením omezeným. V tomto případě tvoří také jako u prodeje obchodního závodu výjimku z vkladu obchodního závodu možnost převedení živnostenského oprávnění a daňových závazků. Vklad obchodního závodu bude u vybraného podnikatele peněžitý i nepeněžitý. Vklad obchodního závodu není samostatně upraven v žádném právním předpise.

I zde při vkladu obchodního závodu je zapotřebí pohlížet na podnikatele fyzickou osobu a společnost s ručením omezeným jako na samostatné právní subjekty. V souvislosti s vybraným podnikatelem vystupuje podnikatel fyzická osoba jako vkladatel a společnost s ručením omezeným jako příjemce vkladu. Při vkladu obchodního závodu do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným se očekává ukončení činnosti daného podnikatele. Také zde jako u prodeje obchodního závodu je zapotřebí neopomenout dodanění pohledávek a zásob z důvodu přechodu z daňové evidence na účetnictví. Vklad obchodního závodu není samostatně upraven v žádném právním předpise.

4.3.1 Účetní aspekty z pohledu vkladatele a příjemce vkladu

Způsoby účtování jsou použity na základě Českých účetních standardů (ČÚS): ČÚS č. 012 – Změny vlastního kapitálu a ČÚS č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek a další.

Vkladatel převádí veškerý majetek snížený o hodnotu závazků vztahujících se k obchodnímu závodu na příjemce vkladu a stává se vlastníkem dlouhodobého finančního majetku. Podnikání fyzické osoby definitivně zaniká, avšak fyzická osoba (vkladatel) nezaniká, neboť se stává vlastníkem obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným. Jedná se tedy z pohledu vkladatele o kapitálovou akvizici.

Vkladatel a příjemce vkladu mezi sebou uzavírají smlouvu o vkladu obchodního závodu, na základě které se vklad obchodního závodu realizuje. I když z účetních předpisů přímo nevyplývá povinnost provedení inventarizace majetku a závazků a sestavení mimořádné účetní závěrky, měl by vkladatel tyto činnosti provést. Podnikatel (fyzická osoba) nemusí rušit a uzavírat nové obchodní vztahy, jelikož dochází k vkladu celého obchodního závodu včetně závazků, práv a povinností podnikatele. Výjimku tvoří pohledávky a dluhy veřejnoprávní, které převádět nelze a musí být uhrazeny podnikatelem (fyzickou osobou).

O majetkovou akvizici jde z pohledu příjemce vkladu, protože jsou na něj převedeny aktiva (majetkové složky) i pasiva (dluhy). Pro příjemce vkladu je důležitou záležitostí ocenění přijatého obchodního závodu. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví poskytuje příjemci vkladu, dle § 24 odst. 3, dvě možnosti ocenění majetku a závazků:

- ocenění jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu, tj. v individuálně přeceněných hodnotách na základě znaleckého posudku,
- ocenění jednotlivých složek majetku vedeného v účetnictví účetní jednotky, ze kterého bylo převedeno nebo přešlo právo k obchodnímu závodu, tj. v účetních cenách vkladatele.

Mezi oceněním obchodního závodu jako celku a znaleckým oceněním nebo účetním oceněním jednotlivých složek majetku vloženého obchodního závodu sníženého o převzaté dluhy vznikne rozdíl. Oceňovací rozdíl vzniká na základě ocenění převzatého z účetnictví vkladatele. Goodwill vzniká na základě znaleckého ocenění.

Účtování u vkladatele

Vkladatel vyřadí veškerý majetek (aktiva) na vrub účtu 378 - Jiné pohledávky. Ve prospěch účtu 378 – Jiné pohledávky jsou zaúčtovány převáděné dluhy, u kterých není nutný souhlas věřitele, ale za jejich splnění ručí nadále vkladatel. Vkladatel zruší rezervy, opravné položky a přechodné účty pasiv ve prospěch účtu 378 – Jiné pohledávky, dále zruší přechodné účty aktiv na vrub tohoto účtu a to na základě individuálního posouzení, zda by jejich převody měly smysl.

Po zápise do obchodního rejstříku se nabytí obchodního podílu zaúčtuje na příslušný majetkový účet v účetní skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek oproti účtu závazků (účet 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů). Posledním krokem je vyúčtování zápočtu pohledávky a závazku z vkladu na vrub závazků a ve prospěch účtu 378 – Jiné pohledávky.

Účtování u příjemce

Příjemce vkladu zaúčtuje ve prospěch účtu 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál veškeré majetkové složky (aktiva) a na vrub účtu 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál se zaúčtují převzaté závazky. Dále musí příjemce zaúčtovat vzniklý rozdíl. V případě vzniku oceňovacího rozdílu (kladný, záporný), je účtováno pomocí účtu 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Vznikne-li goodwill (kladný, záporný), účtujeme na vrub či ve prospěch účtu 015 – Goodwill a to vždy souvztažně s účtem 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál.

Před zápisem základního kapitálu do obchodního rejstříku se hodnota pro vklad zaúčtuje ve prospěch účtu 419 – Změny základního kapitálu. Po zápise základního kapitálu do obchodního rejstříku dojde k přeúčtování této hodnoty z účtu 419 – Změny základního kapitálu na účet 411 – Základní kapitál a to v jeho prospěch.

4.3.2 Daňové aspekty z pohledu vkladatele a příjemce vkladu

Fyzické osobě (vkladateli) vzniká obchodní podíl na společnosti s ručením omezeným. Hodnota tohoto obchodního podílu neovlivní jeho základ daně.

U společnosti s ručením omezeným (příjemci) budou zaúčtovány nabyté hodnoty majetku do aktiv a bude nutné pokračovat v odpisech dosavadního vlastníka (vkladatele). Vzniklý goodwill nebo oceňovací rozdíl u nabyvatele lze účetně odepisovat, a to po dobu 180 měsíců oceňovací rozdíl a 60 měsíců goodwill. Do základu daně tyto účetní odpisy nezahrnujeme, a ani daňové odpisy goodwillu nebo oceňovacího rozdílu nejsou pro příjemce vkladu daňově uznatelné. Zásoby ovlivní základ daně příjemce až při spotřebě. Nabyté pohledávky a dluhy při úhradě nevstupují do příjemcova základu daně.

Je-li předmětem vkladu nemovitost, podléhá převod nemovitosti Zákonu č. 340 /2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Na základě tohoto opatření je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce (prodávající) vlastnického práva k nemovité věci, pokud se v kupní nebo směnné smlouvě převodce a nabyvatel nedohodnou, že poplatníkem se stane nabyvatel.

U daně z nemovitých věcí je poplatníkem daně vlastník, neboť se daň vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována. Pokud tedy dojde ke změně vlastnického práva k nemovitosti v průběhu roku, nebude se k ní přihlížet, a daň bude platit ještě vkladatel. Příjemce vkladu podává přiznání k dani do 31. ledna následujícího roku a to ve výši 4 % ze sjednané ceny.

Při vkladu vozidla do společnosti s ručením omezeným, se zánik a vznik daňové povinnosti váže výhradně na změnu zápisu provozovatele v technickém průkazu (nehledě na okamžik splacení vkladu nebo na změnu vlastnictví). Daňová povinnost zaniká vkladateli uplynutím měsíce vkladu a příjemce vkladu je plátcem silniční daně od měsíce dalšího.

Z pohledu DPH pokud dojde k vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu obchodního závodu ve formě nepeněžitého vkladu, nedojde k jeho zdanění daní z přidané hodnoty. Příjemci vkladu (plátcí DPH) nevzniká nárok na odpočet daně a vkladateli (plátcí DPH) nevzniká povinnost přiznat daň na výstupu, jelikož vklad obchodního závodu této dani nepodléhá.

4.4 Vklad či prodej obchodního majetku při souběhu podnikání

Daný podnikatel může své podnikání (obchodní závod) vložit nebo prodat do již založené společnosti s ručením omezeným a dále podnikat v rámci obou forem. V tomto případě nelze převést živnostenské oprávnění a veškeré dluhy. Jedná se např. o dluhy pracovně právní, obchodní, veřejnoprávní atd. Při této možnosti se očekává postupný útlum činnosti podnikatele fyzické osoby.

4.4.1 Účetní a daňové aspekty vkladu obchodního majetku při souběhu podnikání

Podnikatel fyzická osoba (vkladatel) převádí vybraný obchodní majetek do základního kapitálu nové a již založené společnosti s ručením omezeným. Předmětem vkladu může být hmotný majetek, zásoby, pohledávky a opět nelze vkládat závazky fyzické osoby. Účtování probíhá u vkladu obchodního majetku rozvahově, což má za následek zvýšení základního kapitálu u s.r.o. Pro fyzickou osobu je u vkladu obchodního majetku jeho protihodnotou obchodní podíl na s.r.o., jehož výše (hodnota) neovlivní základ daně.

Účetní aspekty fyzické a právnické osoby

Účetní aspekty, jak z pohledu vkladatele (fyzické osoby), tak i z pohledu příjemce (právnické osoby – s.r.o.), jsou shodné jako u vkladu obchodního závodu viz. kapitola 4.3.1. Příjemce vkladu zaúčtuje převzaté majetkové složky ve prospěch účtu 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál souvztažně s příslušným majetkovým účtem. Vkladatel vyřadí majetek na vrub účtu 378 – Jiné pohledávky a vyřadí ho i z příslušných majetkových účtu.

Daňové aspekty fyzické a právnické osoby

Z hlediska dani z příjmů si vkladatel dle § 26 odst. 7 písm. a) může u odpisovaného majetku uplatnit v roce vkladu pouze poloviční odpisy, přičemž základ daně neovlivní zůstatková cena. Pokud jsou vkládány pohledávky, musí být dle § 23 odst. 13 ZDP zvýšen základ daně o jejich celou jmenovitou hodnotu. V případě vkladu zásob, které již byly

uhrazeny, základ daně musí být taktéž zvýšen o jejich hodnotu, a to z toho důvodu, že podle ZDP nebyly využity na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Na druhé straně příjemce vkladu (nabyvatel) může u odpisovaného majetku pokračovat v odpisech vkladatele, ale již odepsaný majetek nelze uplatnit. Základ daně si příjemce vkladu sníží o zásoby až v momentě jejich spotřeby. Pohledávky nabyté vkladem se zaúčtují rozvahově, tzn., nesníží základ daně a ani při jejich úhradě nedojde k jeho zvýšení. Pokud by nabyvatel uvažoval o tvorbě zákonných opravných položek k pohledávkám, nebude to možné, protože při svém vzniku nebyly účtovány do výnosů.

Z pohledu DPH se u vkladatele jedná o předmět daně (dodání zboží nebo převod nemovitosti), a to bez ohledu na to, zda příjemce vkladu je nebo není plátcem DPH. U příjemce vkladu je vhodné, aby byla s.r.o. plátcem DPH, a mohla si tak uplatnit nárok na odpočet daně.

4.4.2 Účetní a daňové aspekty prodeje obchodního majetku při souběhu podnikání

U této varianty podnikatel fyzická osoba (prodávající) převede svá aktiva ve formě obchodního majetku do základního kapitálu nové, ale již založené společnosti s ručením omezeným a postupně ukončuje svou činnost jako fyzická osoba nebo ji přeruší po převodu majetku na novou s.r.o.

Účetní aspekty fyzické a právnické osoby

Předmětem prodeje může být hmotný majetek, zásoby a pohledávky. Závazky fyzické osoby prodat a převést nelze, postupně je bude fyzická osoba uhrazovat, a to například s využitím prostředků z prodeje od nové s.r.o. Podnikatel fyzická osoba (prodávající) se rozhodne, který majetek prodá nové obchodní korporaci, případně, který si ponechá. Následně by měla svou činnost jako fyzická osoba utlumovat. Účtování probíhá u prodeje obchodního majetku výsledkově a jeho protihodnotou je pro prodávajícího příjem z titulu prodeje majetku, který podléhá dani z příjmů fyzických osob.

Společnost s ručením omezeným (kupující) a fyzická osoba (prodávající) mezi sebou uzavřou kupní smlouvu, na základě které pak podnikatel fyzická osoba vystaví fakturu na

prodej. Kupující zaúčtuje nákup obchodního majetku ve prospěch účtů pořízení majetku souvztažně s účtem 321- Dodavatelé. Následně dojde k přeúčtování na jednotlivé majetkové účty. Protože se jedná o „nově“ pořízený majetek, je nutné vytvořit u dlouhodobého majetku vnitřní účetní směrnice na způsob odepisování majetku a zavést jednotlivé inventární karty.

Daňové aspekty fyzické a právnické osoby

Jelikož se obchodní vztah při prodeji obchodního majetku uskutečňuje mezi osobami spojenými, je potřeba se při stanovení ceny za prodej obchodního majetku řídit ustanovením § 23 odst. 7 ZDP, které upravuje stanovení ceny cenou obvyklou. Podnikateli fyzické osobě (prodávajícímu) vzniká pohledávka, která je zdaněna až při příjmu peněz. U odepisovaného hmotného majetku, který je součástí prodeje, lze v roce prodeje uplatnit pouze poloviční daňové odpisy dle § 26 odst. 7 a) ZDP, zároveň musí prodávající snížit základ daně o daňovou zůstatkovou cenu prodávajícího majetku.

Společnost s ručením omezeným (kupující) bude nakoupený hmotný majetek odepisovat z pořizovací ceny, i když již není „nový“. Pokud jsou předmětem koupě zásoby, budou účtovány do nákladů až při spotřebě. U nakoupených pohledávek není možné uvažovat o tvorbě zákonných opravných položek, protože nebyly při vzniku zaúčtovány do výnosů. Nákup pohledávek se zaúčtuje rozvahově, tzn., základ daně nebude při zaúčtování ani při úhradě ovlivněn.

Z hlediska DPH je prodej obchodního majetku předmětem daně (dodání zboží nebo převod nemovitosti), ale postoupení vlastních pohledávek se za předmět DPH považovat nelze. Pro kupujícího (s.r.o.) je výhodné být plátcem DPH, aby si mohla uplatnit nárok na odpočet daně.

V následující tabulce č. 4.1 jsou shrnuty hlavní rozdíly mezi prodejem a vkladem obchodního majetku.

Tab. 4.1 Rozdíly mezi prodejem a vkladem obchodního majetku

	Prodej obchodního majetku	Vklad obchodního majetku
Způsob účtování	výsledkový	rozvahový
Protihodnota vloženého obchodního majetku	příjem peněz z titulu prodeje obchodního majetku, který podléhá dani z příjmů FO	obchodní podíl v hodnotě znal. ocenění, nemá daňové důsledky u FO
Odpisování nabytého obchodního majetku	s.r.o. bude daňově odepisovat od počátku	s.r.o. bude pokračovat v započatých daňových odpisech původním vlastníkem
Zásoby	ZD upraví prodávající o případný rozdíl mezi evidencí a znaleckým oceněním	ZD zvyšuje vkladatel o jejich hodnotu
DPH	je předmětem daně	je předmětem daně

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by podnikatel chtěl přerušit podnikatelskou činnost v rámci fyzické osoby, má prakticky tyto možnosti:

Varianta A → Nepožádá o přerušeni živnostenského oprávnění a teprve až za sebe uhradí všechny závazky za fyzickou osobu a nová s.r.o. mu zaplatí všechny pohledávky, přeruší živnostenské oprávnění. Toto může trvat i několik let.

Varianta B → Požádá o přerušeni živnostenského oprávnění po prodeji obchodního majetku, ale v tom případě musí ke dni přerušeni dodanit veškeré pohledávky a dluhy, aniž byly fyzicky zaplacený.

4.5 Porovnání daňového zatížení podnikatele fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným

Pro porovnání daňového zatížení podnikatele fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným u daně z příjmů bude zvoleno zdaňovací období roku 2013, neboť z tohoto období jsou známy konkrétní výsledky hospodaření podnikatele. Ke zjištění daně z příjmů u jednotlivých forem podnikání bude použita zjednodušená verze výkazu zisků a ztrát. Dále

bude zjištěn vliv podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným na odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Při zjištění odvodů na sociální pojištění bude zohledněno případné ukončení činnosti podnikatele jako fyzické osoby.

Tab. 4.2 Výkaz zisků a ztrát podnikatele ve zjednodušeném rozsahu v roce 2013 v tis. Kč

NÁKLADY		VÝNOSY	
Výkonová spotřeba	13 541	Tržby za prodej zboží	773
Osobní náklady	5 984	Tržby za služby (výkony)	25 532
Daně a poplatky	69	Ostatní provozní výnosy	187
Odpisy DHM	448	Ostatní finanční výnosy	888
Změna stavu rezerv, OP, atd.	32		
Ostatní provozní náklady	305		
Nákladové úroky	12		
Ostatní finanční náklady	559		
Celkem	20 950	Celkem	27 380

Zdroj: Příloha č. 1 – Výkaz zisků a ztrát daného podnikatele rok 2013

Náklady za účetní období 2013 dosáhly celkové výše 20 950 tis. Kč a výnosy částky ve výši 27 380 tis. Kč u vybraného podnikatele. Za toto období dosáhl zisku před zdaněním ve výši 6 430 tis. Kč. Převážnou část nákladů představuje výkonová spotřeba ve výši 13 541 tis. Kč a osobní náklady ve výši 5 984 tis. Kč. Výnosy tvoří především tržby za služby (výkony) ve výši 25 532 tis. Kč.

4.5.1 Podnikatel fyzická osoba

Podnikatel v daném kalendářním roce nedisponoval žádnými příjmy ze závislé činnosti, z pronájmu ani z kapitálového majetku a vykonával pouze samostatnou výdělečnou činnost. Tuto činnost z pohledu sociálního pojištění vykonával po celý rok 2013 jako hlavní činnost, proto mu vznikla povinnost účastnit se na zdravotním pojištění ve výši 13,5 % a sociálním zabezpečení ve výši 29,2 % bez účasti na nemocenském pojištění.

V případě ukončení činnosti bude daný podnikatel muset dodanit dosud neuhrazené pohledávky a zásoby ve výši 2 296 972 Kč z důvodu přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví v roce 2011.

DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Stanovení daňové povinnosti individuálního podnikatele k dani z příjmů za rok 2013 je provedeno za pomoci tabulky 4.3 uvedené již v kapitole 3.2.2. Pro její výpočet byly použity poskytnuté údaje z výkazu zisků a ztrát uvedeného v tabulce 4.2. Dále je stanovena daňová povinnost při uplatnění paušálních výdajů v roce 2013 v tabulce 4.5.

Tab. 4.3 Výpočet daňové povinnosti FO za rok 2013 v Kč na základě účetnictví

POLOŽKA VZORCE	ČÁSTKA
VÝNOSY	27 379 544
- NÁKLADY	20 949 666
= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	6 429 878
+ DAŇOVĚ NEUZNATELNÉ NÁKLADY (sk. 54)	200 986
+ NEUHRAZENÉ ODVODY OSSZ+ZP 2013	273 055
- UHRAZENÉ ODVODY OSSZ + ZP 2012	527 924
= DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ § 7	6 375 995
+ DZD § 6, § 8, § 9 a § 10	0
= CELKOVÝ ZÁKLAD DANĚ	6 375 995
- ODČITATELNÉ POLOŽKY	0
= SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ	6 375 995
- NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD (dary)	20 000
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	6 355 900
x SAZBA DANĚ	15 %
= DAŇ Z PŘÍJMŮ	953 385
+ SOLIDÁRNÍ ZVÝŠENÍ DANĚ 7 %	359 350
= NAVÝŠENÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ	1 312 735
- SLEVY NA DANI (sleva na poplatníka, na manželku)	49 680
= DAŇ PO SLEVĚ	1 263 055
- DAŇOVÉ ZVÝHODNĚNÍ (2 děti)	26 808
= DAŇOVÁ POVINNOST	1 236 247
- ZÁLOHY	664 600
= DOPLATEK	571 647

Zdroj: vlastní zpracování

Hospodářský výsledek za rok 2013 činil 6 429 878 Kč. Za účelem zjištění základu daně z příjmů k němu byly přičteny daňově neuznatelné náklady z účtové skupiny 54, neuhrazené odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za rok 2013 a odečteny uhrazené odvody na sociální pojištění za rok 2012. Odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění individuálního podnikatele jsou daňově neuznatelným nákladem, ale vybraný podnikatel je nepřičítá k základu daně, neboť o nich účtuje přes účet 491 – Účet individuálního podnikatele. Dále poplatník uplatnil nezdánitelnou část základu daně ve formě daru ve výši 20 000 Kč. Celková daňová povinnost podnikatele fyzické osoby v roce 2013 činila 1 236 247 Kč. Jako poplatník fyzická osoba si mohl uplatnit slevy na dani, a to základní slevy na poplatníka a slevu na manželku, která podepsala prohlášení, že neměla v daném roce 2013 žádný zdánitelný příjem. Vybraný podnikatel během roku 2013 uhradil zálohy na daň z příjmů v celkové výši 664 600 Kč, tudíž mu po vyčíslení daňové povinnosti vznikl doplatek na této dani ve výši 571 647 Kč.

Následující tabulka 4.4 naznačuje postup výpočtu solidárního zvýšení daně. Solidární daň činí dle § 16a ZDP 7 %. Základem pro výpočet solidární daně je kladný rozdíl mezi příjmy ze závislé činnosti (§6 ZDP) a příjmů ze samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP) a 48násobku průměrné mzdy. Pro rok 2013 činila průměrná mzda 25 884 Kč.

Tab. 4.4 Výpočet solidárního zvýšení daně z příjmů fyzické osoby za rok 2013 v Kč

SOUČET PŘÍJMŮ dle § 7	6 375 995
48NÁSOBEK PRŮMĚRNÉ MZDY (25 884 Kč)	1 242 432
ROZDÍL	5 133 563
7 % Z ROZDÍLU	359 350

Zdroj: vlastní zpracování

Solidární daň se v roce 2013 odvedla ve výši 7 % z rozdílu mezi celkovými příjmy a 48násobkem průměrné mzdy stanovené pro daný rok ve výši 25 884 Kč. Solidární daň za rok 2013 činila 359 350 Kč.

Vybraný podnikatel může také v přiznání k dani z příjmů uplatnit paušální výdaje ve výši 60 %, neboť vykonává svou činnost na základě živnostenského oprávnění, které nepatří mezi řemeslné živnosti. Od tohoto roku došlo k omezení paušálních výdajů. Pokud vybraný

podnikatel uplatní paušální výdaje, bude je moci uplatnit pouze do výše 1 200 000 Kč. Vzhledem k jeho příjmu se tato možnost stává nevhodnou z pohledu daňové optimalizace.

Tab. 4.5 Výpočet daňové povinnosti FO za rok 2013 v Kč při uplatnění paušálních výdajů

POLOŽKA VZORCE	ČÁSTKA
PŘÍJMY	15 188 000
- PAUŠÁLNÍ VÝDAJE	9 112 800
= ZÁKLAD DANĚ	6 075 200
- ODČITATELNÉ POLOŽKY	0
= SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ	6 075 200
- NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD (dary)	20 000
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	6 055 200
x SAZBA DANĚ	15 %
= DAŇ Z PŘÍJMŮ	908 280
+ SOLIDÁRNÍ ZVÝŠENÍ DANĚ 7 %	338 294
= NAVÝŠENÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ	1 246 574
- SLEVY NA DANI (sleva na poplatníka)	24 840
= DAŇOVÁ POVINNOST	1 221 734
- ZÁLOHY	664 600
= DOPLATEK	557 134

Zdroj: vlastní zpracování

Příjmy ve výši 15 188 tis. Kč jsou stanoveny na základě rozdílu mezi výnosy za daný rok a pohledávkami evidovanými na konci daného období. Paušální výdaje (60 %) činí 9 112 800 Kč. Základ daně po úpravách o nezdánitelné části základu daně činí 6 055 200 Kč. Při této výši základu daně a uplatnění pouze slevy na poplatníka činí daň z příjmů 1 221 734 Kč. Při uplatnění paušálních výdajů je daňová povinnost nižší o 14 513 Kč než při stanovení na základě účetnictví.

Pokud se vybraný podnikatel rozhodne k přechodu podnikání na společnost s ručením omezeným a také k ukončení své činnosti jako podnikatele fyzické osoby, bude muset dodat pohledávky a zásoby v celkové výši 2 296 972 Kč způsobené povinným přechodem z daňové evidence na vedení účetnictví. Dále by také musel dodat případný výnos způsobeným přechodem na jinou formu podnikání bez ohledu na jeho uhrazení. V případě vkladu

obchodního závodu je zapotřebí zohlednit při jeho převodu časový test pro osvobození podílu od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. r ZDP.

Tab. 4.6 Výpočet daně z příjmů fyzické osoby za rok 2015 v Kč při ukončení podnikatelské činnosti v roce 2015

POLOŽKA VZORCE	ČÁSTKA
ZÁKLAD DANĚ	2 296 972
x SAZBA DANĚ	15 %
= DAŇ Z PŘÍJMŮ	344 535
+ SOLIDÁRNÍ ZVÝŠENÍ DANĚ 7 %	73 817,80
= NAVÝŠENÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ	418 353
- SLEVY NA DANI (sleva na poplatníka, na manželku)	49 680
= DAŇ PO SLEVĚ	368 673
- DAŇOVÉ ZVÝHODNĚNÍ (2 děti)	29 208
= DAŇOVÁ POVINNOST	339 465

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 4.6 vypočítává výši daně z příjmů fyzické osoby při ukončení podnikání v roce 2015. Základ daně představují pohledávky a zásoby ve výši 2 296 972 Kč, které musí při ukončení činnosti daný podnikatel dodat. Výše základu daně při podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2015 také ovlivní výsledek hospodaření upravený dle ZDP. Výsledná daňová povinnost ve výši 339 465 Kč představuje pouze daň, kterou by musel daný podnikatel zaplatit ze zdaňované částky tvořené pohledávkami a zásobami. Jedná se v podstatě o stanovení minimální daňové povinnosti, která podnikateli vznikne bez zohlednění dalších výnosů či ztráty z dané samostatné činnosti či ze závislé činnosti při uplatnění všech slev a daňových zvýhodnění jako v roce 2013.

Tab. 4.7 Výpočet daně z příjmů fyzické osoby za rok 2016 v Kč při ukončení činnosti v roce 2016

POLOŽKA VZORCE	ČÁSTKA
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI	241 200
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ ZE SAMOSTATNÉ ČINNOSTI	2 296 972
ZÁKLAD DANĚ	2 538 100
x SAZBA DANĚ	15 %
= DAŇ Z PŘÍJMŮ	380 715
- SLEVY NA DANI (sleva na poplatníka, na manželku)	49 680
= DAŇ PO SLEVĚ	331 035
- DAŇOVÉ ZVÝHODNĚNÍ (2 děti)	29 208
= DAŇOVÁ POVINNOST	301 827

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by se vybraný podnikatel rozhodl k ukončení podnikání na začátku roku 2016, vznikla by mu povinnost dodanit pohledávky a zásoby z důvodu přechodu z daňové evidence na účetnictví ve výši 2 296 972 Kč. Při výpočtu daně z příjmů za rok 2016 očekáváme pouze příjem ze závislé činnosti ve výši 241 200 Kč tvořený roční hrubou mzdou ve výši 180 000 Kč a sociálním a zdravotním pojištěním odvedeným společností s ručením omezeným z pozice zaměstnavatele ve výši 61 200 Kč a příjem ze závislé činnosti vzniklým z důvodu daného dodanění. Daň z příjmů po uplatnění slev a daňových zvýhodnění jako v roce 2013 by dosáhla 301 827 Kč. Tato daňová povinnost i přes případný vznik příjmů ze závislé činnosti je oproti roku 2015 nižší z důvodu plánovaného zrušení solidárního zdanění. Z tohoto důvodu je vhodnější případné ukončení podnikatelské činnosti až po roce 2015.

ODVODY NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ

Stanovení odvodu na sociální zabezpečení bez účasti na nemocenském pojištění u OSVČ za rok 2013 je provedeno za pomoci tabulky 4.8 na základě účetnictví a v tabulce 4.9 při uplatnění paušálních výdajů. Výpočet odvodu na sociální zabezpečení za rok 2015 v Kč z dodanění obsahuje tabulka 4.10.

Tab. 4.8 Výpočet odvodu na sociální zabezpečení za rok 2013 v Kč na základě účetnictví

DAŇOVÝ ZÁKLAD	6 375 995
VYPOČTENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	3 187 998
MAXIMÁLNÍ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 242 432
URČENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 242 432
POJISTNÉ (29,2 %)	362 791
ZÁLOHY	342 567
DOPLATEK	20 224

Zdroj: vlastní zpracování

Jestliže vybraný podnikatel podá daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a použije údaje z výkazu zisků a ztrát za rok 2013, činí určený vyměřovací základ 1 242 432 Kč na úrovni maximálního vyměřovacího základu. Odvod na sociální zabezpečení činí 362 791 Kč. Při odvedení celkové výše záloh, vznikne doplatek ve výši 20 224 Kč.

Tab. 4.9 Výpočet odvodu na sociální zabezpečení za rok 2013 v Kč při uplatnění paušálních výdajů

DAŇOVÝ ZÁKLAD	6 075 200
VYPOČTENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	3 037 600
MAXIMÁLNÍ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 242 432
URČENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 242 432
POJISTNÉ (29,2 %)	362 791
ZÁLOHY	342 567
DOPLATEK	20 224

Zdroj: vlastní zpracování

Případné uplatnění paušálních výdajů neovlivní určený vyměřovací základ, neboť i zde přesahuje vypočtený vyměřovací základ stanovená maximální základ ve výši 1 242 432 Kč. Odvod na sociální zabezpečení činí 362 791 Kč jako v předešlé situaci.

Jestliže by podnikatel rozhodl o ukončení své činnosti jako podnikatele fyzické osoby, musel by dodat pohledávky a zásoby v celkové výši 2 296 972 Kč způsobené povinným přechodem z daňové evidence na vedení účetnictví.

Tab. 4.10 Výpočet odvodu na sociální zabezpečení za rok 2015 v Kč z dodanění

DAŇOVÝ ZÁKLAD	2 296 972
VYPOČTENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 148 486
MAXIMÁLNÍ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 277 328
URČENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 148 486
POJISTNÉ (29,2 %)	335 358

Zdroj: vlastní zpracování

Ukončení podnikatelské činnosti již v roce 2015 by vedlo ke zvýšení vyměřovacího základu pro odvod na sociální zabezpečení za rok 2015. Odvod na sociální zabezpečení by pouze z této částky činil celkem 335 358 Kč. Lze očekávat s ohledem na výši daňového základu z předešlých let, že vybraný podnikatel odvede při ukončení v roce 2015 pojistné z maximálního vyměřovacího základu.

Jestliže by došlo k ukončení činnosti na počátku měsíce ledna roku 2016 a již od počátku tohoto roku se stal zaměstnancem společnosti s ručením omezeným, jednalo by se z pohledu sociálního pojištění o vedlejší činnost, a tudíž by mu nevznikla z tohoto titulu povinnost účastnit se na sociálním zabezpečení jako OSVČ.

ODVODY NA ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ

Stanovení odvodu na zdravotní pojištění u OSVČ za rok 2013 je provedeno za pomoci tabulky 4.11 na základě účetnictví a v tabulce 4.12 při uplatnění paušálních výdajů. Výpočet odvodu na sociální zabezpečení za rok 2015 v Kč z dodanění obsahuje tabulka 4.13.

Tab. 4.11 Výpočet odvodu na zdravotní pojištění za rok 2013 v Kč na základě účetnictví

DAŇOVÝ ZÁKLAD	6 375 995
VYPOČTENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	3 187 998
MINIMÁLNÍ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	155 304
URČENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	3 187 998
POJISTNÉ (13,5 %)	430 380
ZÁLOHY	173 996
DOPLATEK	256 384

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by podnikatel podal daňové přiznání k dani z příjmů a použil údaje z výkazu zisků a ztrát za rok 2013, činí určený vyměřovací základ 3 187 998 Kč. Odvod na zdravotní pojištění činí 430 380 Kč. Při odvedení celkové výše záloh, vznikne doplatek ve výši 256 384 Kč.

Ta. 4.12 Výpočet odvodu na zdravotní pojištění za rok 2013 v Kč při uplatnění paušálních výdajů

DAŇOVÝ ZÁKLAD	6 075 200
VYPOČTENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	3 037 600
MINIMÁLNÍ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	155 304
URČENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	3 037 600
POJISTNÉ (13,5 %)	410 076
ZÁLOHY	173 996
DOPLATEK	236 080

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud podnikatel podá daňové přiznání k dani z příjmů a platí paušální výdaje, činí určený vyměřovací základ 3 037 600 Kč. Odvod na zdravotní pojištění činí 410 076 Kč. Při odvedení celkové výše záloh, vznikne doplatek ve výši 236 080 Kč. Oproti zdravotnímu pojištění při použití údajů z vedení účetnictví je zdravotní pojištění při uplatnění paušálních výdajů nižší o 20 304 Kč.

Tab. 4.13 Výpočet odvodu na zdravotní pojištění za rok 2015 z dodanění

DAŇOVÝ ZÁKLAD	2 296 972
VYPOČTENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 148 486
MINIMÁLNÍ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	155 304
URČENÝ VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD	1 148 486
POJISTNÉ (13,5 %)	155 046

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by se rozhodl vybraný podnikatel ukončit své podnikání v roce 2015, musel by dodanit pohledávky a zásoby ve výši 2 296 972 Kč z důvodu přechodu z daňové evidence na

účetnictví. Jejich výše by ovlivnila také vyměřovací základ pro zdravotní pojištění za rok 2015. Odvod na zdravotní pojištění by pouze z této částky činil celkem 155 046 Kč.

Odvod na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení by pouze z této částky činil celkem 490 404 Kč. Pokud by došlo k ukončení činnosti na počátku měsíce ledna roku 2016 a již od počátku tohoto roku se stal zaměstnancem společnosti s ručením omezeným, jednalo by se z pohledu zdravotního pojištění o vedlejší činnost, a tudíž by mu nevznikla z tohoto titulu povinnost účastnit se na zdravotním pojištění i sociálním zabezpečení jako OSVČ.

4.5.2 Společnost s ručením omezeným

Vybraný podnikatel je jediným společníkem a jednatelem ve společnosti s ručením omezeným. Z tohoto podnikání může získat příjem ze závislé činnosti a podíl na zisku po zdanění. Tato obchodní společnost odvádí daň z příjmů právnických osob.

V této části diplomové práce bude určeno daňové zatížení ve formě daně z příjmů u společnosti s ručením omezeným, pokud by v roce 2013 vykazoval stejné údaje jako u podnikatele fyzické osoby. Dále bude určeno daňové zatížení při výplatě podílu na zisku a příjmu ze závislé činnosti.

DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

U společnosti s ručením omezeným se zisk před zdaněním a upravený dle ZDP zdaňuje dani z příjmů právnických osob. Za účelem porovnání daňového zatížení u této daně se v následující tabulce 4.14 vychází ze stejného základu daně jako u podnikatele fyzické osoby pro rok 2013.

Tab. 4.14 Stanovení daňové povinnosti společnosti s ručením omezeným za rok 2013 v Kč

POLOŽKA VZORCE	ČÁSTKA
VÝNOSY	27 379 544
- NÁKLADY (navýšeno o roční mzdu podnikatele)	21 190 866
= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	6 188 678
+ DAŇOVĚ NEUZNATELNÉ NÁKLADY (sk. 54)	200 986
+ NEUHRAZENÉ ODVODY OSSZ+ZP 2013	273 055
- UHRAZENÉ ODVODY OSSZ + ZP 2012	527 924
= ZÁKLAD DANĚ § 23	6 134 795
- NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD (dary)	20 000
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	6 114 000
x SAZBA DANĚ	19 %
= DAŇ Z PŘÍJMŮ	1 161 660
- SLEVY NA DANI	0
= DAŇ PO SLEVĚ	1 161 660
= DAŇOVÁ POVINNOST	1 161 660
- ZÁLOHY	664 600
= DOPLATEK	521 060

Zdroj: vlastní zpracování

Hospodářský výsledek za rok 2013 činil 6 188 678 Kč. Za účelem zjištění základu daně z příjmů k němu byly přičteny daňově neuznatelné náklady z účtové skupiny 54, neuhrazené odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za rok 2013 a odečteny uhrazené odvody na sociální pojištění za rok 2012. Dále obchodní společnost uplatnila nezdanitelnou část základu daně ve formě daru ve výši 20 000 Kč. Celková daňová povinnost společnosti s ručením omezeným v roce 2013 činila 1 161 660 Kč.

Pokud bychom porovnali výslednou daňovou povinnost fyzické osoby (daň z příjmů FO 1 236 247 Kč) a společnosti s ručením omezeným (daň z příjmů právnické osoby 1 161 660 Kč) za rok 2013, došli bychom k závěru, že daňová povinnost právnické osoby bude nižší, což je způsobeno solidárním zvýšením daně u fyzické osoby. Kdyby toto ustanovení o solidární dani nebylo schváleno v ZDP, byla by daňová povinnost fyzické osoby nižší.

DAŇ Z PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI

Vybraný podnikatel by mohl po přechodu z podnikání jako fyzická osoba na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným mít příjem ze závislé činnosti. Za účelem zjištění daňového zatížení a výše odvodů na sociální pojištění ze závislé činnosti budeme předpokládat hrubý roční výdělek ve výši 180 000 Kč.

Tab. 4.15 Výpočet daně z příjmů fyzické osoby pouze ze závislé činnosti po ukončení podnikatelské činnosti v Kč

POLOŽKA VZORCE	ČÁSTKA
ROČNÍ ÚHRN PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI	180 000
ÚHRN POJISTNÉHO ODVEDENÉHO ZAMĚSTNAVATELEM	61 200
= ZÁKLAD DANĚ	241 200
x SAZBA DANĚ	15 %
= DAŇ Z PŘÍJMŮ	36 180
- SLEVY NA DANI (sleva na poplatníka, na manželku)	49 680
= DAŇ PO SLEVĚ	0
- DAŇOVÉ ZVÝHODNĚNÍ (2 děti)	26 808
= DAŇOVÝ BONUS	26 808

Zdroj: vlastní zpracování

Při výpočtu daně z příjmů ze závislé činnosti očekáváme příjem ve výši 241 200 Kč tvořený roční hrubou mzdou ve výši 180 000 Kč a sociálním a zdravotním pojištěním odvedeným společností s ručením omezeným jako zaměstnavatelem ve výši 61 200 Kč. Při uplatnění slev a daňových zvýhodnění stejných jako v roce 2013 lze očekávat vznik daňového bonusu ve výši 26 808 Kč tvořený daňovým zvýhodněním za dvě vyživované děti.

ODVODY NA SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI

Ze závislé činnosti vznikne podnikateli povinnost účastnit se z pozice poplatníka na sociálním a zdravotní pojištění. V tomto případě vystupuje společnost s ručením omezeným jako plátc. Zaměstnanec hradí částku ve výši 4,5 % na zdravotní pojištění a 6,5 % na sociální zabezpečení z hrubého výdělku za každý kalendářní měsíc. Zaměstnavatel hradí částku ve výši 9 % na zdravotní pojištění a 25 % na sociální zabezpečení z hrubého výdělku za každý kalendářní měsíc. Celkovou výši poté odvádí zaměstnavatel jednotlivým institucím.

Tab. 4.16 Odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ze závislé činnosti v Kč

	ZAMĚSTNANEC	ZAMĚSTNAVATEL
SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ	11 700	45 000
ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ	8 100	16 200
CELKEM	19 800	61 200

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud vybraný podnikatel bude mít roční hrubý příjem ze závislé činnosti ve výši 180 000 Kč, odvede jako zaměstnanec zdravotní pojištění ve výši 8 100 Kč a sociální zabezpečení ve výši 11 700 Kč za daný rok při současně právní úpravě. Celkově na sociální pojištění odvede 19 800 Kč za rok. Z pozice zaměstnavatele odvede společnost s ručením omezeným na zdravotní pojištění 16 200 Kč a sociální zabezpečení 45 000 Kč za rok. Celkem obchodní společnost odvede 61 200 Kč.

DAŇ Z PODÍLU ZE ZISKU

Valná hromada schvaluje řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku, na jejímž základě se stanovuje výše podílu na zisku. O případném vyplacení podílu na zisku rozhoduje u vybraného podnikatele jednatel společnosti s ručením omezeným. Tuto pozici zastupuje vybraný podnikatel samostatně. Výše poměru podílu na zisku lze určit ve společenské smlouvě i pro členy dozorčí rady, jednatele a jiné osoby. Tento podíl se zdaňuje nyní srážkovou daní ve výši 15 %.

Během roku lze vyplácet také zálohy na podíl ze zisku při splnění zákonných podmínek dle zákona o obchodních korporacích. Maximální zálohu na podíl ze zisku lze určit na základě hospodářského výsledku předešlého účetního období, ke kterému se připočítají nerozdělené zisky z předchozích období a ostatní fondy tvořené ze zisku a odečítají ztráty z předchozích období a případné povinné přiděly do rezervních a jiných fondů.

Tab. 4.17 Výpočet podílu na zisku po zdanění v Kč

POLOŽKA VZORCE	ČÁSTKA
PODÍL NA ZISKU	400 000
= ZÁKLAD DANĚ	400 000
x SAZBA DANĚ (srážková)	15 %
= DAŇ Z PŘÍJMU	60 000
= VYPLACENÝ PODÍL NA ZISKU PO ZDANĚNÍ	340 000

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by společnost s ručením omezeným dosahovala stejně jako podnikatel fyzická osoba zisku po zdanění, mohlo by dojít k vyplacení podílu na zisku dané obchodní společnosti. V tabulce 4.17 je vypočten vyplacený podíl na zisku po zdanění ve výši 340 000 Kč. Z tohoto podílu by byla odvedena za nynější právní úpravy srážková daň ve výši 60 000 Kč.

4.5.3 Vyhodnocení daně z příjmů vybraného podnikatele u jednotlivých právních forem podnikání

V rámci této kapitoly je provedeno vyhodnocení daně z příjmů a celkových odvodů na sociální pojištění vybraného podnikatele u jednotlivých právních forem podnikání. Porovnáváme tři varianty výsledků hospodaření, a to vyčíslených z účetnictví FO nebo PO či při uplatňování paušálních výdajů u podnikatele fyzické osoby.

Tab. 4.18 Porovnání daně z příjmů vybraného podnikatele v roce 2013 v Kč

	Paušální výdaje	Účetnictví FO	Účetnictví PO
Výsledek hospodaření	6 075 200	6 429 878	6 188 678
Základ daně	6 055 200	6 355 900	6 134 795
Sazba daně	15 %	15 %	19 %
Solidární zdanění	7 %	7 %	-
Daň z příjmů	1 221 734	1 236 247	1 161 660

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě poskytnutých údajů vybraným podnikatelem představuje podnikání fyzické osoby při uplatnění paušálních výdajů z pohledu daně z příjmů a odvodu na sociální pojištění nejvhodnější formu podnikání pro rok 2013. Z důvodu zavedení limitů u paušálních výdajů lze očekávat, že nebudou od roku 2015 pro vybraného podnikatele dále vhodné.

Další možností je podnikání formou společností s ručením omezeným v rámci, které by došlo k nižšímu zdanění u daně z příjmů oproti podnikateli fyzické osobě při použití údajů z účetnictví pro rok 2013. Tato nižší daňová povinnost je způsobena absencí solidárního zdanění u daně z příjmů právnických osob.

Nejvyšší daňová povinnost u daně z příjmů vznikla v rámci podnikání jako fyzická osoba, která použila údaje z účetnictví. Mezi jednotlivými výslednými daňovými povinnostmi dochází k minimálním rozdílům.

Tab. 4.19 Porovnání odvodu na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění vybraného podnikatele a ze závislé činnosti za rok 2013 v Kč

	Paušální	Účetnictví	Závislá činnost	
	výdaje	FO	Zaměstnavatel	Zaměstnanec
Sociální zabezpečení	362 791	362 791	45 000	11 700
Zdravotní pojištění	410 076	430 380	16 200	8 100
Celkem	772 867	793 171	61 200	19 900

Zdroj: vlastní zpracování

Z výsledků této tabulky, kde došlo k porovnání výše odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění u vybraného podnikatele a u příjmu ze závislé činnosti vykonávané pro s.r.o., vyplývá, že nejvhodnější variantou je získání příjmů ze závislé činnosti. Jako OSVČ by podnikatel zaplatil na celkových odvodech za rok 2013 až o 700 000 Kč více než jako zaměstnanec s hrubým ročním příjmem 180 000 Kč, důvodem je uplatnění poloviny daňového základu dosaženého z podnikání jako tzv. vyměřovací základ.

5 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo určit, která právní forma podnikání je vhodná pro vybraného podnikatele především z hlediska daňové optimalizace, odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které jsou považovány u tohoto podnikatele jako hlavní kritérium při rozhodování o přechodu z podnikání jako fyzická osoba na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným.

Jako podklad pro vypracování této práce, jsem získala data a informace od vybraného individuálního podnikatele, který si přál zůstat v anonymitě, a proto není jeho jméno v této diplomové práci uvedeno. Uvedený podnikatel podniká jako fyzická osoba na základě živnostenského oprávnění a rozhodl se, na základě zhodnocení výhod a nevýhod jednotlivých forem podnikání, pro přechod na společnost s ručením omezeným. Založení a vznik nové obchodní korporace není jednoduchý proces, proto jsou v rámci třetí kapitoly uvedeny a popsány jednotlivé kroky, které musí každý podnikatel absolvovat.

Uvedený podnikatel pro podmínky této práce poskytl zkrácenou verzi výkazu zisků a ztrát za rok 2013. Na základě tohoto výkazu byla vyčíslena daňová povinnost individuálního podnikatele. Aby byly údaje o rozdílném zdanění individuálního podnikatele a společnosti s ručením omezeným srovnatelné, byla daňová povinnost za společnost s ručením omezeným také vyčíslena na základě výkazu zisků a ztrát za stejné účetní období.

V praktické části práce byly provedeny analýzy, při kterých byla zjištěna daňová povinnost u daně z příjmů při podnikání jako fyzická osoba a dále jako právnická osoba formou společnosti s ručením omezeným za rok 2013. Dále byl zjištěn vliv případného ukončení činnosti jako fyzické osoby na případné dodanění pohledávek a zásob u daně z příjmů a vliv na výši sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. V rámci podnikání u společnosti s ručením omezeným byl také zohledněn vliv případné mzdy společníka.

Na základě vyčíslení těchto daňových povinností, postup výpočtů nalezneme uvedeny v tabulkách 4.3 a 4.14 předcházející kapitoly, bylo zjištěno, že změnou právní formy podnikání na společnost s ručením omezeným, se sníží daňové zatížení vybraného podnikatele. Výsledné daňové zatížení individuálního podnikatele za rok 2013 činí 1 236 247 Kč. Výsledné daňové zatížení společnosti s ručením omezeným za rok 2013 činí 1 161 660 Kč. Lze říci, že zvýšená daňová zátěž u individuálního podnikatele je způsobena především

solidárním zvýšením daně, které za rok 2013 činilo 359 350 Kč. Avšak k rozdílům ve zdanění mohlo dojít i z jiných příčin.

Hlavní rozdíl u zdanění fyzických a právnických osob je ve výši sazby daně. U individuálního podnikatele je sazba 15 %, zatímco u společnosti s ručením omezeným je sazba 19 %. Nezdánitelné části daně a odčitatelné položky jsou vyčísleny stejně. Individuální podnikatel má, na rozdíl od právnické osoby, možnost snížení své daňové povinnosti o slevy na dani. Za základní slevu na dani se bere tzv. sleva na poplatníka, na kterou má nárok každý poplatník daně z příjmů fyzických osob po podepsání prohlášení k dani. Existuje celá řada dalších slev na dani, jejichž výčet nalezneme v § 35ba ZDP. U individuálního podnikatele je nezbytné, v závislosti na výši příjmů, zvýšit daňovou povinnost o solidární zvýšení daně

Dalším významným rozdílem je dvojí zdanění u společnosti s ručením omezeným, kdy obchodní společnost musí zdanit jak zisk, tak i podíly, které jsou z tohoto již zdaněného zisku vypláceny. Záleží na konkrétním podnikateli v jaké výši či procentu si podíl na zisku ve společenské smlouvě stanoví, v této práci uvažujeme s podílem na zisku ve výši 400 000 Kč. I po zohlednění zdanění podílu na zisku, vychází výsledná daňová zátěž společnosti s ručením omezeným nižší než u podnikatele fyzické osoby. Lze ale konstatovat, že při stanovení vyššího podílu, by nakonec výsledná daňová zátěž společnosti s ručením omezeným vyšla vyšší než u individuálního podnikatele.

Dle názoru autorky nemá, z pohledu daně z příjmů, přechod z podnikání fyzické osoby na podnikání formou společnosti s ručením omezeným smysl, neboť mezi výslednými daňovými povinnostmi obou daňových subjektů není velmi velký rozdíl. Nicméně při posuzování výhodnosti jednotlivých právních forem podnikání, bylo nahlédnuto i na další důležité rozdíly.

Další rozdíl například spočívá v ručení za dluhy, kdy individuální podnikatel ručí za dluhy ze své podnikatelské činnosti nejen svým obchodním majetkem, ale i majetkem osobním. Naopak v případě společnosti s ručením omezeným, společníci ručí za dluhy této obchodní společnosti jen do výše svých nesplacených vkladů. Na základě toho, že vybraný podnikatel je jediným společníkem společnosti s. r. o., měl povinnost splatit veškerou svoji vkladovou povinnost před zápisem do obchodního rejstříku, tudíž za dluhy obchodní společnosti neručí. Jako výhodu vidí autorka v možnosti tvorby rezervního fondu a samozřejmě i v možnosti zaměstnání společníka ve společnosti s ručením omezeným, kdy zároveň pobírá podíly na zisku.

Nejdůležitější rozdíl autorka shledává ve výši odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Na základě vyčíslení těchto odvodů, zapsaných v tabulce 4.19 v předcházející kapitole, bylo zjištěno, že změnou právní formy na společnost s ručením omezeným, se výše povinných odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění konkrétního podnikatele sníží několikanásobně.

Po posouzení všech aspektů ovlivňujících výběr právní formy podnikání, je dle názoru autorky výhodnější podnikat jako společnost s ručením omezeným, a to bez ohledu na výši daňového zatížení. Náplní praktické části proto bylo i posouzení účetních a daňových aspektů jednotlivých nabízených možností převodu fyzické osoby na jinou právní formu, v tomto případě na společnost s ručením omezeným.

Na začátku předcházející kapitoly jsou postupně rozebrány čtyři způsoby jak převést podnikání individuálního podnikatele na společnost s ručením omezeným. Mezi tyto způsoby řadíme vklad nebo prodej obchodního závodu a vklad nebo prodej obchodního majetku do základního kapitálu nově vzniklé obchodní společnosti. Vzhledem k tomu, že vybraný podnikatel si společnost s ručením omezeným již založil, navrhovala bych uvažovat nad možnostmi vkladu či prodeje obchodního majetku do základního kapitálu této již vzniklé obchodní společnosti. Doporučila bych převést pouze dlouhodobý hmotný majetek, své pohledávky a dluhy by si individuální podnikatel ponechal k vypořádání a poté by si zbytek peněz, které zůstanou v pokladně či na běžném účtu, nechal vyplatit. Následně pak může dojít k zrušení fyzické osoby, protože nepředpokládáme pokračování její podnikatelské činnosti do budoucna.

Poslední záležitost, na kterou nesmíme zapomenout, je v minulosti vzniklá povinnost dodanění pohledávek a zásob z důvodu přechodu vybraného podnikatele z vedení daňové evidence na vedení účetnictví. Výpočet tohoto dodanění nalezneme v tabulce 4.6 předcházející kapitoly.

Domnívám se, že v případě zájmu o změnu právní formy, je nezbytné se o této záležitosti poradit nejlépe s dostatečným předstihem s daňovými poradci a právními odborníky, kteří mají s touto problematikou zkušenosti a také počítat s vyššími finančními výdaji za provedené znalecké ocenění.

Seznam použité literatury

A. Odborná kniha (monografie, vysokoškolská učebnice, apod.)

- [1] BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 509 s. ISBN 978-80-7400-440-7
- [2] BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným 2014 – prakticky včetně účetnictví a daní*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 368 s. ISBN 978-80-7263-659-4.
- [3] CHVÁTALOVÁ, I., H. MARKOVÁ a K. ŽÁK. *Základy veřejného práva*. 3. vyd. Praha: Oeconomica, 2013. 184 s. ISBN 978-80-245-1936-4.
- [4] CLAYTON, Patricia. *Forming a Limited Company: A ParticialGuide to LegalRequirements and Procedures*. 10. vyd. London: KonagPage, 2008. 256 s. ISBN 978-07494-5304-6.
- [5] DĚDIČ, Jan a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha: POLYGON, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7273-170-1.
- [6] DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Daňová evidence podnikatelů 2014*. 11. vyd. Praha: Grada, 2014. 136 s. ISBN 978-80-247-5117-7.
- [7] HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 104 s. ISBN 978-80-248-1798-9.
- [8] JANOUŠEK, Karel. *Daň silniční s komentářem*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, c2010. 136 s. ISBN 978-80-7263-587-0.
- [9] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2010. 275 s. IBSN 978-80-7357-574-8.
- [10] MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. 6 upr. vyd. Praha: Armex, 2012. 106 s. ISBN 978-80-87451-19-9.
- [11] RYLOVÁ, Z., TUNKROVÁ, Z., KRŮČEK, Z. *Daňové zákony 2015 s komentářem změn*. Brno: BizBooks, 2013. ISBN 978-80-265-0152-7.
- [12] ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňová teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN: 978-80-7400-005-8.
- [13] ŠVARC, Zbyněk a kol. *Základy obchodního práva - po rekodifikaci soukromého práva*, 4. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2014. ISBN 978-80-7380-504-3.

- [14] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

B. Právní předpisy

- [1] České účetní standardy
- [2] Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů
- [3] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [4] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdější předpisů
- [5] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- [6] Zákon č. 304/2014 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů
- [7] Zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích
- [8] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- [9] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů
- [10] Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- [11] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- [12] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
- [14] Zákon č. 592/1992 Sb., o veřejném zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- [16] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstev, ve znění pozdějších předpisů
- [18] Zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- [19] Zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
- [20] Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

C. Článek v odborném časopise (periodiku)

- [1] DANĚK, Antonín. *Důležité změny v zákonech zdravotního pojištění od 1.1.2015*. Práce a mzda: Odborný časopis pro otázky odměňování, pracovního práva, personalistiky, kolektivního vyjednávání a pro sociální oblast. Praha: ASPI, a.s. ISSN 0032-6208.
- [2] DOBEŠOVÁ, Katarína a Iva RINDOVÁ. *Daňové zvýhodnění v roce 2015*. Práce a mzda: Odborný časopis pro otázky odměňování, pracovního práva, personalistiky, kolektivního vyjednávání a pro sociální oblast. Praha: ASPI, a.s. ISSN 0032-6208.

D. Elektronické dokumenty a ostatní

- [1] BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným – daňové změny pro rok 2014*. Ucetnikavarna [online]. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d44262v55487-spolecnost-s-rucenim-omezenym-danove-zmeny-pro-rok-2014/>
- [2] BUSINESSCENTER. *Postup založení společnosti s ručením omezeným* [online]. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/formypodn/sro/zalozeni.aspx>
- [3] CELNÍ SPRÁVA. *Organizační struktura Celní správy České republiky*. Celnisprava [online]. [cit. 2015-08-03]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/oranizacni-struktura/Stranky/organizacni-struktura-celni-spravy-ceske-republiky1.aspx>.
- [4] FINANČNÍ SPRÁVA. *Orgány finanční správy*. Financnisprava [online]. [cit. 2015-08-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/organy-financni-spravy>
- [5] IPODNIKATEL. *Přechod z OSVČ na S.R.O.* [online]. [cit. 2015-03-26]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Zahajeni-podnikani/jak-na-prechod-z-osvc-na-sro.html>
- [6] KONEČNÁ, Jana. *Druhy živností. Jak podnikat* [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/zivnosti-volne-vazane.php>
- [7] MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Živnostenské podnikání. Podpora podnikání* [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/podpora-podnikani/zivnost-podnikani/>
- [8] PODNIKATEL. *Změny právní formy podnikání* [online]. [cit. 2015-03-26]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/z-osvc-eserockem-postupnymprevodem-majetku.html>

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
IP	individuální podnikatel
Obč.Z	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PO	právnícká osoba
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZDSIL	zákon ČNR č. 16/2013 Sb., o dani silniční
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstev
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2015



Bc. Eva Duží

Seznam příloh

Příloha č. 1 Výkaz zisků a ztrát za rok 2013

Příloha č. 2 Rozvaha k 31.12.2013

Příloha č. 3 Kontroly ročních uzávěrek 2013

Příloha č. 4 Účtový rozvrh platný k 1.1.2015